

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE



PODNIKOVÁ EKONOMIKA

Vysoká škola ekonomie a managementu

info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

NÁZEV BAKALÁŘSKÉ PRÁCE/TITLE OF THESIS

Rozdíly mezi IFRS a českými účetními standardy z pohledu účtování v informačních systémech

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

06/2015

JMÉNO A PŘÍJMENÍ / STUDIJNÍ SKUPINA

Markéta Křížová/PE34

JMÉNO VEDOUČÍHO BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Doc. Ing. Irena Jindřichovská, CSc.

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Odevzdáním této práce prohlašuji, že jsem zadanou bakalářskou práci na uvedené téma vypracoval/a samostatně a že jsem ke zpracování této bakalářské práce použil/a pouze literární prameny v práci uvedené.

Jsem si vědom/a skutečnosti, že tato práce bude v souladu s § 47b zák. o vysokých školách zveřejněna, a souhlasím s tím, aby k takovému zveřejnění bez ohledu na výsledek obhajoby práce došlo.

Prohlašuji, že informace, které jsem v práci užil/a, pocházejí z legálních zdrojů, tj. že zejména nejde o předmět státního, služebního či obchodního tajemství či o jiné důvěrné informace, k jejichž použití v práci, popř. k jejichž následné publikaci v souvislosti s předpokládanou veřejnou prezentací práce, nemám potřebné oprávnění.

Datum a místo: 29.dubna 2015

PODĚKOVÁNÍ

Rád/-a bych tímto poděkoval/-a vedoucímu bakalářské práce, za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytl/-a při zpracování mé bakalářské práce.

Vysoká škola ekonomie a managementu

info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SOUHRN

1. Cíl práce:

Cílem této bakalářské práce je zhodnocení možnosti využití běžně používaných informačních systémů v České republice k sestavení účetní závěrky podle platné legislativy v České republice a zároveň podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS. Dílčími cíli práce je identifikace jednotlivých účetních případů, shrnutí nejdůležitějších rozdílů mezi Českými účetními standardy a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) a prozkoumání a zhodnocení konkrétních informačních systémů z hlediska použitelnosti pro účtování a vykazování v souladu s IFRS.

2. Výzkumné metody:

V této práci byla použita metoda pozorování, metoda komparace a metoda syntézy.

3. Výsledky výzkumu/práce:

Výsledkem práce je identifikace rozdílů mezi Českými účetními standardy a IFRS pro SME, a dále pak nalezení a popsání technických možností vybraných informačních systémů z hlediska pořizování účetních zápisů, s ohledem na rozdílné nároky ČÚS a IFRS. V závěru práce byly identifikovány způsoby sestavení účetní závěrky dle IFRS s využitím možností, které nabízejí zkoumané informační systémy.

4. Závěry a doporučení:

Zkoumané informační systémy jsou pro sestavení účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, i přes značné odlišnosti od Českých účetních standardů, využitelné. Nicméně díky těmto výrazným rozdílnostem by to prakticky znamenalo vést dvojí účetnictví či následnou ruční transformaci pomocí převodových můstků. Každá společnost by tak měla, dle své velikosti, svých konkrétních potřeb a možností, zvážit přínosy a náklady s tím spojené.

KLÍČOVÁ SLOVA

Účetní metody a principy
České účetní standardy
Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS
Účetní výkazy
Informační systém

Vysoká škola ekonomie a managementu

info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SUMMARY

1. Main objective:

The aim of this thesis is to evaluate a possibility of usage information systems in the Czech republic for preparation of financial statements in accordance with the legislation in the Czech republic and according to International Financial Reporting Standards IAS/IFRS. Partial objectives are the identification of accounting transactions, summarization of the most important differences between Czech accounting standards and International Financial Reporting Standards IAS/IFRS and evaluation of some information systems in term of liability for accounting and reporting in accordance with IFRS.

2. Research methods:

In this thesis, The method of observation, comparison and the method of synthesis were used.

3. Result of research:

The result of this thesis is the identification of differences between Czech Accounting standards and International Financial Reporting Standards IAS/IFRS and the description and the evaluation of technical possibilities of selected information systems. At the end, the ways of preparation of financial statements in accordance with IFRS were identified, having regard to the possibilities of examined information systems.

4. Conclusions and recommendation:

Information systems that are readily available to corporations in the Czech republic are usable for the preparation of financial statement in accordance with International Financial Reporting Standards IAS/IFRS, despite considerable differences between Czech Accounting standards and International Financial Reporting Standards IAS/IFRS. However, thanks to these differences, it would mean in practise leading a double accounting or transformation using the conversion bridges. Every company should thus consider the benefits and costs associate with it, with regard to their size, their specific needs and possibilities.

KEYWORDS

Accounting principles and methods
Czech accounting standards
International Financial Reporting Standards IAS/IFRS
Financial statements
Information system

JEL CLASSIFICATION

M41 Accounting
M20 Business Economics

Vysoká škola ekonomie a managementu

info@vsem.cz / www.vsem.cz

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jméno a příjmení:	Markéta Křížová
Studijní program:	Ekonomika a management (Bc.)
Studijní obor:	Podniková ekonomika
Studijní skupina:	PE 31
Název BP:	Rozdíly mezi IFRS a českými účetními standardy z pohledu účtování v informačních systémech
Zásady pro vypracování (stručná osnova práce):	<p>Úvod</p> <ul style="list-style-type: none"> - uvedení do problematiky - stanovení cílů - osnova práce <p>Teoreticko-metodologická část práce</p> <ul style="list-style-type: none"> - české účetní standardy - koncepční rámec IAS/IFRS - vybrané standardy IAS/IFRS <p>Analytická/praktická část práce</p> <ul style="list-style-type: none"> - představení společnosti - porovnání českých účetních standardů a účetních standardů IAS/IFRS - analýza nároků na zápis účetních případů do informačního systému pro oba typy účetních systémů - návrh nastavení jednotlivých parametrů v systému pro účely možnosti použití i pro IFRS <p>Závěr</p> <ul style="list-style-type: none"> - vyhodnocení, zda lze zkoumané systémy účelně využívat pro účely závěrky dle IFRS, popř. v jakém rozsahu
Seznam literatury: (alespoň 4 zdroje)	<p>Dana Dvořáková: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS, Computer Press, 9.7.2006, 352 stran, ISBN 80-251-1085-0.</p> <p>JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012. 2. vyd. Praha: Grada, 2012, 448 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4255-7 (Brož.).</p> <p>BOHUŠOVÁ, Hana a Jitka SVOBODOVÁ. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-807-3573-669.</p> <p>NERUDOVÁ, Danuše a Jitka SVOBODOVÁ. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 268 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-807-3575-007.</p> <p>KRUPOVÁ, Lenka a Jitka SVOBODOVÁ. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, 804 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0 (Váz.).</p> <p>HINKE, Jana a Jitka SVOBODOVÁ. Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]. 1. vyd. Praha: Kernberg, 2007, 190 s. Management praxe (Kernberg). ISBN 978-80-903962-2-7 (BROŽ.).</p>
Vedoucí BP:	Doc. Ing. Irena Jindřichovská, CSc.

Prof. Ing. Milan Žák, CSc.
rektor

V Praze dne 9.4.2015 (1.6.2012)

Prof. Ing.
Milan
Žák CSc.

Digitálně podepsal Prof. Ing. Milan Žák CSc.
DN: c=CZ, cn=Prof. Ing. Milan Žák CSc., o=Vysoká škola ekonomie a managementu, ou=S, title=Rektor,
serialNumber=CA-10340169,
serialNumber=DC22113308764
Datum: 2015.04.09 14:38:53 +0200

Vysoká škola ekonomie a managementu

info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Obsah

1	ÚVOD.....	1
2	TEORETICKO-METODOLOGICKÁ ČÁST PRÁCE.....	4
2.1	ÚČETNÍ ZÁZNAM A ÚČETNÍ DOKLAD	4
2.1.1	Účetní zápisy a účetní knihy.....	5
2.2	JEDNOTLIVÉ PŘÍSTUPY K ÚČETNÍMU VÝKAZNICTVÍ	5
2.2.1	Česká účetní legislativa.....	6
2.2.2	IFRS	8
2.2.3	IFRS pro SME.....	11
2.3	INFORMAČNÍ SYSTÉMY A ZACHYCENÍ ÚČETNÍCH PŘÍPADŮ	17
3	ANALYTICKÁ/PRAKTICKÁ ČÁST PRÁCE	19
3.1	ROZDÍLY MEZI ČESKÝMI ÚČETNÍMI STANDARDY A IAS/IFRS	19
3.2	KOMPARACE ZACHYCENÍ ÚČETNÍCH PŘÍPADŮ DLE ČÚS A IFRS PRO SME	22
3.3	INFORMAČNÍ SYSTÉMY POUŽÍVANÉ SME V ČR.....	26
3.4	ZACHYCENÍ ÚČETNÍCH PŘÍPADŮ V INFORMAČNÍM SYSTÉMU	28
4	ZÁVĚR	39

LITERATURA

PŘÍLOHY

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Seznam zkratk

CVIS	Centrum pro Výzkum informačních systémů
ČR	Česká republika
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy
DDB	Double Declining Balance Method
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DHM	Drobný hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Drobný nehmotný majetek
ERP	Enterprise Resource Planning
EU	Evropská Unie
FPP	Full Package Produkt
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
LCM	Lower of Cost or Market
ND	Náhradní díly
SBA	Small Business Act
SME	Small and Medium Sized Enterprises
SMEIG	SME Implementace Group
SYD	Sum of the Year's Digits

Seznam tabulek a obrázků

Tabulka 1 Definice pro malé a střední podniky (SME)	11
Tabulka 2 Podklady pro ruční úpravy prováděné v rámci převodového můstku	18
Tabulka 3 Konceptní rozdíly v Rozvaze mezi ČÚS a IAS/IFRS	20
Tabulka 4 Konceptní rozdíly ve Výsledovce mezi ČÚS a IAS/IFRS	21
Tabulka 5 Porovnání oddílu 13 Zásoby	23
Tabulka 6 Porovnání oddílu 17 Pozemky, budovy a zařízení.....	24
Tabulka 7 Porovnání oddílu 18 Nehmotná aktiva.....	25
Tabulka 8 Porovnání oddílu 20 Leasingy	26
Tabulka 9 Podíl jednotlivých podniků v členění dle velikosti používající ERP	27

Vysoká škola ekonomie a managementu

info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Tabulka 10 Vstupní údaje o finančním leasingu (v Kč)	35
Tabulka 11 Účetní operace dle ČÚL.....	35
Tabulka 12 Přehled zůstatků u finančního leasingu (v Kč)	36
Tabulka 13 Přehled odpisů.....	36
Tabulka 14 Účetní operace dle IFRS pro SME.....	36
Tabulka 15 Převodová tabulka za rok 20X1	37
Obrázek 1 Rozšířenost ERP systémů v malých organizacích	27
Obrázek 2 Rozšířenost ERP systémů ve středně velkých organizacích	28

1 Úvod

V době neustále se zrychlujícího tempa globalizace získává čím dál tím více na významu společný komunikační prostředek, a to nejen v jazykovém slova smyslu, ale také pokud jde o srozumitelnost předávaných informací napříč jednotlivými obory, včetně mezinárodního ekonomického a finančního prostředí. Aby mohli různí uživatelé ekonomických informací (jakými jsou např. údaje o finanční výkonnosti a finanční situaci podniku) tato data sdílet a dobře jim porozumět, je potřeba mít jednak jednotný systém zaznamenávání každé hospodářské události v podniku, a dále pak především jednotný systém vykazování všech takových událostí. Vedle odborné vypovídací schopnosti musí tyto výkazy být pro všechny jejich uživatele také vzájemně porovnatelné. Jednou ze základních podmínek účetních výkazů různých podniků z rozdílných zemí, by tak v rámci mezinárodního prostředí, měla být jejich odborná správnost, srozumitelnost a vzájemná porovnatelnost. O harmonizaci účetnictví a standardizaci účetních výkazů se snaží od sedmdesátých let Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee, dále jen „IASC“). Nástrojem pro dosažení mezinárodní harmonizace účetního výkaznictví mají být Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards, dále jen „IAS“) a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, dále jen „IFRS“). Projektem týkajícího se vypracování mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky byla v roce 2001 pověřena Rada pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, dále jen „IASB“).

Od roku 2000 se v rámci Evropské unie upírá zvýšená pozornost na malé a středně velké podniky tzv. Small and Medium Sized Enterprises (dále jen „SME“). Ty totiž tvoří více než 95% všech podniků v rámci Evropské unie (European Commission's Directorate for Enterprise and Industry, 2008). V České republice činil v roce 2012 podíl SME na celkovém počtu aktivně působících podniků 99,86%, podíl SME na celkovém počtu zaměstnanců 59,43% a podíl přidané hodnoty SME na celku činil 53,81% (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2009). Prostřednictvím Evropské charty pro malé podniky, která byla přijata v roce 2000, byla pak deklarována důležitost SME. Ta je spatřována mj. především v nezastupitelnosti SME v zajišťování a růstu (případně udržení) zaměstnanosti a v přispívání ke konkurenceschopnosti Evropských společenství v celosvětovém měřítku (Nerudová et. al, 2009, s. 13). Aktivita Evropské unie ve snaze podpořit SME vyvrcholily v roce 2008 zveřejněním dokumentu „Small Business Act“ (dále jen „SBA“). Jak autorka dále uvádí, obsahem SBA jsou především legislativní a administrativní opatření potřebná pro ulehčení byrokratické zátěže SME a pro zjednodušení přístupu SME k finančním prostředkům. IASB vydala v roce 2009 standard IFRS určený právě a pouze pro výkaznictví SME pod názvem IFRS for SMEs (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities).

V současné době jsou v rámci EU vydávány jednotlivé směrnice, které však nemají charakter mezinárodně platné právní normy. Jednotlivé členské státy mají vlastní právní úpravu účetních výkazů, přičemž všechny členské státy by se měly snažit o zakomponování pravidel obsažených ve směrnicích EU do své národní legislativy (Paseková et. al, 2012, s.11-12). V České republice upravuje postupy účtování Zákon

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

č.563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „Zákon o účetnictví“), Vyhláška č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona o účetnictví (dále jen „Prováděcí vyhláška“) a České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Prováděcí vyhlášky. Česká republika, jakožto člen EU, je povinna do své legislativy implementovat obsah účetní směrnice EU. Od července 2013 je v platnosti nová Účetní směrnici „EU DIRECTIVE 2013/34/EU“ (nahrazující dosavadní směrnici č. 4 a 7), která mj. vymezuje tzv. mikrosubyjekty, které mohou sestavovat velmi jednoduchou rozvahu a výsledovku s velmi strohou přílohou k účetní závěrce (Žárová, 2013). Jak autorka také zmiňuje, tato směrnice demonstruje snahu EU o co největší snížení administrativní zátěže pro malé podniky.

Vzhledem k tomu, že Česká republika je od roku 2004 členským státem EU, je začlenění a propojení podniků působících v ČR s mezinárodním prostředím čím dál tím užší. Zejména pro externí uživatele finančních výkazů, ať už jde např. o potencionální investory zvažující svoji investici či finanční instituce zvažující poskytnutí financování apod., jsou „čitelné“ účetní výkazy sestavené s respektováním jednotné metodiky nepostradatelné. Pro české podniky bude tak i v budoucnu nabývat na významu harmonizace českých účetních standardů s IAS/IFRS a zpracování účetní závěrky v souladu s IFRS bude v budoucnu představovat mimořádně důležitou úlohu.

Po vydání Standardu pro SME v roce 2009, rada IASB rozhodla, že standard bude podrobován revizi každé 3 roky. Počáteční komplexní průzkum proběhl v roce 2012. Většina navrhovaných změn se však týkala zpřesnění stávajících požadavků obsažených ve standardech a podpory vedení při jejich aplikování, spíše než úprav základních principů a pravidel. V současné době připravuje IASB vydání změn připravených na základě komplexního průzkumu, na základě veřejné odborné diskuze a na základě připomínek, obsažených ve zprávě od společnosti SME Implementace Group (dále jen „SMEIG“), která je poradním orgánem IASB. Vydání těchto změn se očekává v první polovině roku 2015.

Ať už mají účetní standardy jakoukoliv podobu, zpracování účetních dat a výkazů se v dnešní době děje, ve vyspělých zemích, takřka výhradně pomocí informačních systémů. Zejména v posledních desetiletích prošly informační technologie bouřlivým vývojem (Basl, Blažiček, 2012). Ekonomické informační technologie, speciálně vyvinuté pro zaznamenávání a zpracování dat týkajících se účetních případů, umožňují uživatelům účetních výkazů firm jejich rychlou aktualizaci pro jejich finanční či investiční rozhodování apod. Základní funkcí účetnictví je totiž podávat spolehlivé údaje o finanční situaci a výkonnosti podniku. Účetnictví představuje především ohromné množství dat, které je potřeba zadat a zpracovat a bez použití informačních technologií by toto dnes nebylo v praxi téměř možné.

Použití informačních systémů pro vedení účetnictví je již dnes samozřejmostí, proto i Zákon o účetnictví předpokládá takový způsob účetní evidence a upravuje možnosti a formu účetního a podpisového záznamu tak, že je možné vést účetnictví plně v elektronické podobě. Nároky na informační systémy neustále narůstají a proto jeho výběr, i s ohledem na jeho případné možné využití pro IFRS, hraje důležitou roli.

Cílem této bakalářské práce je zhodnocení možnosti využití, pro malé a střední podniky běžně dostupných, informačních systémů k zaznamenávání jednotlivých účetních případů tak, aby bylo možné sestavit účetní závěrku jak dle platné legislativy v České

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

republiky tak dle IFRS. Cíl této práce byl stanoven v návaznosti na to, jak důležitou roli SME podniky v ekonomice mají, a s ohledem na stále intenzivnější globalizaci a tím i naléhavější potřebu vzájemné srovnatelnosti účetních výkazů. Dílčími cíli této práce pak bude a) identifikace základních typů účetních záznamů, b) shrnutí nejdůležitějších rozdílů mezi českými účetními standardy a IFRS obecně, c) popsání způsobu zachycení základních účetních případů dle české účetní legislativa (dále jen „ČÚL“) a IFRS pro SME, d) identifikace možností, jak se vypořádat s rozdílnostmi v požadovaném zobrazení jednotlivých účetních případů v účetní závěrce a e) nalezení řešení, které by poskytlo výstupy pro sestavení dvou základních výkazů účetní závěrky (Rozvahy a Výkazu zisku a ztráty) dle obou výše zmiňovaných účetních systémů.

Tato práce bude rozdělena na teoreticko-metodologickou část a na část analytickou. V teoreticko-metodologické části budou nejprve metodou pozorování získány z primárních a sekundárních zdrojů teoretické poznatky vztahující se k dané problematice. Výsledkem tohoto pozorování bude popis základních kvalitativních charakteristik českého účetního systému a systému IFRS. V praktické části pak na základě teoretických znalostí budou metodou komparace porovnány kvalitativní charakteristiky obou účetních systémů, a dále budou identifikovány jejich shodné a rozdílné koncepce, přístupy a zobrazení jednotlivých typů účetních případů. Metodou dotazování, konkrétně vedením strukturovaného rozhovoru, budou zjištěny možnosti zkoumaných informačních systémů při zaznamenávání účetních případů a jejich možnosti pro sestavování účetních výkazů v souladu s IFRS pro SME. Strukturovaný rozhovor bude veden se společnostmi, které zastupují či přímo vyvíjí vybrané informační systémy. Jejich výběr bude rovněž součástí analytické části práce. Pomocí metody syntézy pak budou identifikovány vzájemné souvislosti mezi možnostmi informačních systémů a mezi požadavky na strukturu a podobu účetních výkazů sestavovaných dle IFRS pro SME. Výsledkem bude popis možností, jak tyto informační systémy použít pro sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS pro SME. V závěru práce bude zhodnoceno, zda, vzhledem ke zjištěným rozdílům mezi Českými účetními standardy a IFRS pro SME, a vzhledem k technickým možnostem zkoumaných informačních systémů, lze některý z nich využít k sestavení účetní závěrky jak dle legislativních požadavků v ČR, tak dle požadavků IFRS pro SME.

2 Teoreticko-metodologická část práce

Teoreticko-metodologická část bude členěna dle jednotlivých dílčích cílů tak, aby každá subkapitola poskytla informace potřebné k jejich dosažení.

Jak uvádí Hinke (2007), základní funkcí účetnictví je podávání spolehlivých informací o hospodaření podniku, informací o majetku, zdrojích jeho krytí a o vytvářeném hospodářském výsledku. Účetní závěrka pak podává informaci o finanční pozici, výkonnosti a změnách finanční pozice podniku. Jednotlivé účetní systémy lze charakterizovat a tedy vzájemně rozlišit podle (Hinke, 2007, s. 12):

- a) Účetních principů a pravidel
- b) Účetních metod
- c) Způsobů a metodami oceňování
- d) Podoby účetních výkazů

Používání různých účetních systémů s rozdílnými principy, pravidly a metodami, a používání různých způsobů vykazování vede logicky k různorodým výsledkům. Data z různých systémů jsou tak vzájemně neporovnatelná. Proto je zcela pochopitelná snaha o harmonizaci a sjednocení účetních pravidel a účetních výkazů.

2.1 Účetní záznam a účetní doklad

Zákon o účetnictví definuje: „*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů; přitom mohou použít technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení. Účetním záznamem se rozumí data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví. Každou skutečnost týkající se vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny zaznamenávat výhradně jen účetními záznamy*“.

V účetních dokladech se zaznamenávají tyto druhy operací (Rubáková, Klčová, 2007, s. 49):

- a) Hospodářské operace, které mají za následek změnu v majetkových složkách, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech nebo výnosech účetní jednotky
- b) Účetní operace, které navazují na již provedené účetních zápisy, nebo je opravují (např. opravy chybných účetních zápisů, účetní převody při uzávěrce atp.)

Jak autorka dále uvádí, hospodářská operace se nicméně stane účetním případem až v momentě, kdy je doložena účetním dokladem. Účetní záznam může mít různou podobu a obsah. Účetní doklady jsou základním účetním záznamem, na který jsou kladeny značné požadavky, a to: pravdivost, úplnost, včasnost, přehlednost, pečlivost při vyhotovení (čitelnost). Každá účetní jednotka musí mít dokonalý přehled o účetních dokladech a musí je vhodně uspořádat resp. archivovat. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že účetní doklady evidují jednotlivé hospodářské operace a zároveň prokazují jejich uskutečnění. Základní požadavky na účetní doklad definuje § 11 Zákona o účetnictví.

2.1.1 Účetní zápisy a účetní knihy

Na základě účetních dokladů se hospodářské operace zapisují jako účetní případy do účetních knih. Účetní zápisy a knihy definuje § 12 a 13 Zákona o účetnictví (1991). Účetní knihy představují (Kubičková, Klčová, 2013, s. 86-87):

- Kniha Deník
- Hlavní kniha
- Kniha analytické evidence
- Podrozvahové evidence

Stejný zdroj dále dělí uspořádání účetních zápisů ze dvou hledisek:

- Z časového hlediska - zápisy seřazené chronologicky se provádějí do Deníku. Každý jeden jednotlivý zápis v deníku zachycuje jeden účetní případ (hospodářskou operaci).
- Z věcného hlediska tj. podle obsahu - zápisy tříděné dle věcné podstaty se provádějí do Hlavní knihy.

Toto jsou technické parametry a členění účetních zápisů. Podstatné je, jak je která hospodářská operace zobrazena ve finančních výkazech, zda její zaúčtování bude mít dopad do Rozvahy nebo do Výsledovky. V tomto ohledu se různé účetní systémy v různých zemích od sebe liší.

2.2 Jednotlivé přístupy k účetnímu výkaznictví

Jednotlivé účetní systémy se stát od státu mění a jejich principiální zásady jsou dány kulturními a historickými rozdíly. Dle Hinke (2007, s. 11-12) lze účetní systémy obecně kategorizovat podle jistých společných znaků na Anglosaskou skupinu (zahrnující mj. USA a Velkou Británii), kde převládají zájmy investorů a finanční účetnictví je striktně odděleno od zjištění daňového základu; dále pak Kontinentální skupinu (zahrnující mj. Francii, Německo a v některých ohledech i Českou republiku), kde převládají zájmy věřitelů a zdanění úzce souvisí s finančním účetnictvím; Jihoamerická skupina a Smlíšená skupina, zahrnující země bývalého východního bloku. Jednotlivé systémy se od sebe tedy více či méně liší a pro sjednocení a odstranění odlišností jednotlivých systémů existují ve světě dva základní mezinárodní systémy účetního výkaznictví: IFRS (používaný zejména v Evropě) a US GAPP. Z hlediska klasifikace účetních systémů je možno použít (Žárová, 2006, s. 77-91), tzv. „vnější“ klasifikace (faktorem klasifikace jsou regulační systémy účetnictví) anebo „vnitřní“ klasifikace (pro klasifikaci se používají praktické přístupy používané v účetnictví).

Vnější klasifikaci lze rozlišit (Žárová, 2006, s. 78):

- Makroekonomický přístup - účetnictví jako doplněk národních ekonomických procesů, finanční účetnictví se soustřeďuje na výkaz o přidané hodnotě, vykázání příjmů (např. Švédsko)
- Mikroekonomický přístup - středem ekonomických zájmů jsou individuální podnikatelské jednotky, účetnictví odráží ekonomickou realitu prostřednictvím oceňování a měření (např. Nizozemí)
- Účetnictví jako nezávislá disciplína (např. US GAAP)
- Tzv. jednotné účetnictví - účetnictví jako součást administrativně řízeného podniku je nástrojem pro rozdělování zdrojů, výběru daní (např. Francie)

Nobes (2004) in Žárová (2006, s. 86) rozlišuje vnitřní klasifikaci na:

- Mikroekonomický koncept – účetní systémy založené na ekonomické teorii (Nizozemí)
– účetní systémy založené na ekonomické praxi (USA, Velká Británie)
- Makroekonomický koncept - účetní systémy ovlivněné daňovou soustavou (Francie)
- účetní systémy ovlivněné legislativou (Německo)
- účetní systémy ovlivněné vládou (Švédsko)

Jednotlivé účetní systémy se v čase samozřejmě vyvíjí. Vývojem účetního systému v České republice se detailně zabývá Schroll (1995) a dále např. Jindřichovská et al. (2014). Dle obou autorů je v České legislativě i dodnes znát vliv centrálně plánované ekonomiky z období let 1971-1991. Významným krokem bylo přijetí zásady „věrného a poctivého obrazu“, kterou z evropských směrnic převzal zákon o účetnictví z roku 1991 (Schroll 1995, s. 831). Stejný zdroj uvádí, že tato zásada však v praxi, právě díky přetrvávajícímu vlivu účetní metodologie z předlistopadové doby, nebývá vždy zcela dodržována. V současné době česká legislativa obecně respektuje znění Směrnice EU 2013/34/EU z 26. června 2013, která nahradila dosavadní Čtvrtou a Sedmou Směrnicí EU (78/660/EEC a 83/349/EEC). Členské státy jsou povinny implementovat předpisy v této směrnici obsažené nejpozději do 26. července 2015 (Komora auditorů České republiky, 2013). Vydání této nové směrnice je mj. i snaha EU o harmonizaci pravidel obsažených ve směrnících s IFRS. Vztahem harmonizace mezinárodních účetních standardů, EU a národních regulátorů účetnictví se zabýval Thorell a Whittington (1994) ve své esejí publikované v odborném časopise *The European Accounting Review*. Autoři zde, v rámci koordinace mezi IASC, EU a zástupců národních úrovní, spatřují nutnost zachovat určitý stupeň autonomie jednotlivých zemí, neboť právě národní specifika účetnictví (vyplývající z historického a kulturního vývoje) mohou být zdrojem inovací a nově vzniklých potřeb vyplývajících z účetní praxe. Právě proto je při koordinaci harmonizace účetnictví mezi EU a IASC důležité, aby příspěvky jednotlivých národních zástupců byly respektovány a byla jim věnována dostatečná pozornost. V návaznosti na existenci mnoha zájmových skupin, které se podílí na harmonizaci účetnictví na národní i mezinárodní úrovni, a kterých je celá řada (IASC, pracovní skupina OECD, mezivládní pracovní skupiny expertů OSN, účetní poradní sbor EU, Mezinárodní federace účetních, Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry a další), by tak místo přibírání dalších nezávislých skupin do diskuze, měly být ustanoveny koordinační skupiny s cílem zprostředkování vyjednávání mezi EU a IASC.

2.2.1 Česká účetní legislativa

V porevoluční době nejprve zákonná ustanovení v oblasti účetnictví plnil zákon o soukromém podnikání a vyhláška MF ČSFR 23/1990 Sb., o účetnictví. Tyto dvě normy byly od roku 1992 nahrazeny ustanoveními obchodního zákoníku. Od roku 1992 platí Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví, který byl od té doby několikrát novelizován. Spolu s ním tvoří pilíř legislativních ustanovení v ČR ještě Vyhlášky Ministerstva financí, konkrétně Vyhláška č.500/2002 Sb. pro podnikatelské subjekty, Vyhláška č.501/2002

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Sb. pro finanční instituce, Vyhláška č.502/2002 Sb. pro pojišťovny a České účetní standardy.

Opatření týkající se vedení účetnictví je v České republice poměrně významně zakotvena v legislativě. Vyplývá to již z ustanovení §4 odst. 8 Zákona o účetnictví (1991), který stanoví:

„Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy...“

Legislativně je pak upraveno zejména (Zákon o účetnictví, 1991, odst. 8 §4):

- Rozsah a způsob sestavení účetní závěrky
- Uspořádání, označení a obsah všech položek aktiv a pasiv
- Uspořádání, označení a obsah účtů nákladů a výnosů, včetně vymezení výsledků hospodaření v účetní závěrce
- Uspořádání a obsah vysvětlujících a doplňujících informací v příloze k účetní závěrce
- Uspořádání a obsah přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu
- Směrnou účetní osnovu
- Účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití, postup při tvorbě a použití opravných položek, postupy pro odpisování, postupy pro tvorbu a použití rezerv

Ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. je mj. tedy pevně stanovena soustava účtů – účtová osnova. V současné době je směrná účtová osnova uspořádána do 9 účtových tříd (Prováděcí vyhláška, 2002, Příloha č. 4):

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

Účtová třída 1 – Zásoby

Účtová třída 2 – Finanční účty

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

Účtová třída 5 – Náklady

Účtová třída 6 – Výnosy

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

Účtová třída 8 a 9 – Účty pro vnitropodnikové účetnictví

V rámci každé účtové třídy jsou dále účty členěny do tzv. „skupin účtů“.

Mezi obecné zásady vedení účetnictví patří zejména (Rubáková, Klčová, 2007, s. 56 a Mrkosová, Klčová, 2013, s. 56):

- Zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky – neboli předpoklad, že účetní jednotka je založena na neomezenou dobu.
- Zásada bilanční kontinuity - tzn., že jednotlivá účetní období na sebe navazují (konečné zůstatky jednotlivých účtů běžného roku jsou zároveň počátečními zůstatky roku bezprostředně následujícího).
- Zásada věcné a časové souvislosti – účetní jednotka v rámci běžného roku účtuje pouze o účetních případech, které s tímto obdobím bezprostředně souvisí.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

- Zásada stálosti účetních metod – zvolené účetní metody (např. metody pro odpisování nebo oceňování majetku) nesmí být během roku měněny.
- Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti – tzn., že účetní závěrka by měla reflektovat reálnou finanční a majetkovou pozici účetní jednotky.
- Zásada opatrnosti – tzn. vykazovat pouze reálné a realizované zisky, naopak v případě rizik vykazovat nejen rizika jistá, ale i pravděpodobná.
- Zákaz kompenzace – není dovoleno provádět vzájemné kompenzace mezi jednotlivými položkami aktiv a pasiv případně mezi položkami nákladů a výnosů.

Dle §8 Zákona o účetnictví (1991) jsou účetní jednotky „*povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů*“. Účetnictví je správné, jestliže nebyly porušeny žádné povinnosti, které účetním jednotkám ukládá Zákon o účetnictví, **zákon o daních z příjmu**, obchodní zákoník a další (Rubáková, Klčová, 2007, s. 57).

Stejný zdroj definuje způsoby oceňování majetku. Účetní jednotky v ČR oceňují majetek a závazky jednak k okamžiku uskutečnění transakce - účetního případu, a dále pak k rozvahovému dni. Ocenění v účetnictví je vždy v českých korunách a je postaveno na bázi historických cen. Oceňování historickými cenami znamená fakt, že majetek je v rozvaze vykázán ve výši dle hodnoty v okamžiku pořízení a to i v dalších obdobích. Tato zásada nebere v potaz změnu ceny v rámci tržního prostředí ani změnu ceny vlivem inflace.

Definice některých základních pojmů:

Pro analytickou část práce je třeba definovat některé pojmy. Dle ČÚL *dlouhodobým majetkem* rozumíme majetek, jehož (Zákona o účetnictví, 1991, § 19 odst. 7):

- doba použitelnosti je delší než 1 rok
- ocenění převyšuje hodnotu stanovenou, pro jednotlivé druhy majetku, účetní jednotkou

Obsahové vymezení dlouhodobého majetku upravuje § 6-8 Provděcí vyhlášky (2002): *Zásoby* představují oběžný majetek podniku. Podrobněji se zásobám věnuje ČÚS č. 015. Patří sem materiál, zásoby vlastní výroby a zboží. Jejich charakteristickou vlastností je, že se v čase (do 1 roku) spotřebovávají. Patří sem např. suroviny, pohonné hmoty, *náhradní díly*, „drobný“ majetek a další. Obsahové vymezení zásob upravuje § 9 Provděcí vyhlášky.

2.2.2 IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS jsou souborem standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy – IASB. Tomu předcházela činnost Mezinárodního výboru pro účetní standardy – IASC, která od sedmdesátých let dvacátého století pracovala na jednotných účetních standardech. Důvodem ke vzniku mezinárodních standardů byl především tlak investorů, účastníků finančních trhů a dalších uživatelů účetních informací na odstranění netransparentnosti účetních závěrek jednotlivých společností a tlak na sladění účetních pravidel v jednotlivých zemích za účelem porovnatelnosti jednotlivých účetních závěrek z různých zemí (Hopwood, 1994 a Thorell a Whittington, 1994). V průběhu existence IASC vniklo 41 standardů

„**Accounting International Standards**“ – IAS. Od roku 2001 jsou standardy IAS postupně doplňovány a nahrazovány řadou standardů označovaných **IFRS** – International Financial **Reporting Standards**. Označení IFRS má zdůraznit váhu kladenou na správně sestavené **účetní výkazy**. Standardy IFRS se tedy již nezaměřují primárně na běžné účtování, regulaci účetních pravidel a metod, ale na sestavení účetních výkazů. Standardy IAS však do doby své novelizace či svého zrušení zůstávají v platnosti. Přehled jednotlivých standardů IAS/IFRS platných k 1. lednu 2015 je uveden v příloze č. 1.

Základním teoretickým východiskem jednotlivých standardů je tzv. „**Koncepční rámec**“. Jedná se o obecné principy, které by měly být v jednotlivých standardech dodržovány. Nicméně, v případě rozporu mezi Koncepčním rámcem a zněním některého ze standardů, má znění konkrétního příslušného standardu přednost před zněním uvedeným v Koncepčním rámci.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se neustále vyvíjejí a v praxi je proto této problematice nutné věnovat neustálou pozornost. Kromě dále zkoumaných rozdílností obou přístupů je třeba zmínit, že postupně dochází k harmonizaci IFRS s českou legislativou. Jak uvádí Jindřichovská et al. (2014, s. 210), prvním milníkem v harmonizaci ČÚL s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví představoval zákon č. 353/2001 Sb., který nahradil znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a který nově povoluje užívání IAS. Jak autoři dále zmiňují, zákon č. 437/2003 pak do české legislativy prvně implementoval ustanovení z Evropské směrnice.

2.2.2.1 Koncepční rámec IFRS

Koncepční rámec tedy specifikuje principiální vizi přístupu k IFRS jako takovým.

Koncepční rámec obsahuje a definuje (Krupová, 2009, s. 12-13):

1. *Cíl účetní závěrky*

Cílem účetní závěrky je poskytnout informace o finanční situaci podniku, o jeho výkonnosti a o takových změnách finanční situace, které jsou užitečné pro široký okruh uživatelů.

2. *Uživatele účetní závěrky*

Uživateli účetní závěrky jsou především investoři, zaměstnanci, věřitelé, dodavatelé a jiní obchodní věřitelé, stát a státní orgány a veřejnost.

3. *Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky*

- Akruální báze
- Předpoklad trvání podniku
- Srozumitelnost
- Relevance
- Spolehlivost
- Srovnatelnost
- **Pravdivý a věrný obraz**
- **Přednost obsahu před formou**

- A další jako významnost, důvěryhodné zobrazení, objektivita-nestrannost, opatrnost, úplnost, včasnost, rovnováha mezi přínosy z informace a náklady na její získání, rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami. Tyto jednotlivé charakteristiky jsou v rámci koncepčního rámce detailně definovány.

4. Základní prvky účetní závěrky

Dle Koncepčního rámce jsou základními prvky, které vyjadřují finanční situaci podniku: aktiva, závazky a vlastní kapitál. Základními prvky vyjadřující výkonnost pak jsou náklady a výnosy. Definici těchto základních prvků uvádí Krupová (2009, s. 14-15):

„Aktivum (asset) je zdroj ovládaný společností, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro společnost“. Budoucí prospěch by měl být dostatečně jistý a aktivum spolehlivě ocenitelné.

„Závazek (liability) je současná povinnost společnosti, která vznikla jako důsledek minulých událostí a od jejíhož vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášení společnosti ekonomický prospěch“. Úbytek zdrojů by měl být dostatečně jistý a závazek spolehlivě ocenitelný.

„Výnosy (Income) jsou zvýšením ekonomického prospěchu, které se projeví buď zvýšením aktiv, nebo snížením závazků, a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků“.

„Náklady (Expense) jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením akti nebo zvýšením závazků, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky“.

Základním principem vykázání nákladů je jejich přiřaditelnost ke konkrétním výnosům.

5. Obsah, způsob rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky

V rámci koncepčního rámce jsou uvedeny tyto oceňovací základny (Krupová, 2009, s. 16):

- Historická cena – Aktiva se oceňují ve výši skutečně zaplacené částky; závazky v částce, kterou je potřeba zaplatit nebo v částce „přínosu“, který byl získán při směně.
- Běžná reprodukční cena - Aktiva se oceňují v částce, které by bylo nutno zaplatit, kdyby se totéž aktivum pořizovalo dnes; závazky v nediskontované částce, která by byla dnes zapotřebí.
- Realizační cena - Aktiva se oceňují v částce, která by byla dnes získána při jeho prodeji; závazky v nediskontované částce, kterou by bylo potřeba dnes zaplatit.
- Současná hodnota - Aktiva se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých cash flow; závazky v částce diskontované hodnotě budoucích čistých cash flow, které jsou zapotřebí k vypořádání závazků. K výpočtu současné hodnoty plateb se použije vzorce: $PV = \sum [P / (1+i)^n]$, kde P jsou jednotlivé platby, i je úroková míra a n je počet plateb (Hinke, 2006, s. 129).

Jak Krupová dále uvádí, používají se ještě oceňovací základny specifikované mimo Koncepční rámec, v jednotlivých standardech: zůstatková hodnota, domnělá

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

pořizovací hodnota, specifická hodnota pro společnost, fair value, fair value snižená o náklady spojené s prodejem, čistá realizovatelná hodnota, hodnota z užívání, zpětně získatelná částka, ocenění ekvivalencí.

6. Pojetí a uchování kapitálu

Koncepční rámec zmiňuje rozdílné přístupy v pojetí uchování finančního kapitálu a uchování fyzického kapitálu. Pojetí uchování fyzického kapitálu vyžaduje použití oceňovací báze běžných cen, zatímco pojetí finančního kapitálu ponechává volbu oceňovací báze zcela na účetní jednotce (Hinke, 2007, s. 23).

2.2.2.2 Účetní závěrka dle IFRS

Účetní závěrka a její součásti definuje standard IAS 1 – Presentace účetní závěrky. Kompletní vyhotovení účetní závěrky dle IAS 1 obsahuje (Krupová, 2009, s. 25)¹:

- Výkaz o finanční situaci na konci období
- Výkaz o úplném výsledku hospodaření
- Výkaz změn vlastního kapitálu za období
- Výkaz o peněžních tocích za období
- Přílohu obsahující přehled podstatných účetních politik a další vysvětlující poznámky
- Výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období, pokud společnost aplikuje účetní pravidla retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud mění strukturu položek své účetní závěrky

Pro sestavení účetní závěrky, která je v podle IFRS sestavována poprvé se použije standard IFRS 1 – První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

2.2.3 IFRS pro SME

SME je definován jako podnik, který splňuje kritéria uvedená v tabulce č.1 a zároveň se na základním kapitálu nepodílí nebo má hlasovací práva jiný subjekt více než 25%. Následující tabulka ukazuje kritéria vymezující jednotlivé druhy SME podniků:

Tabulka 1 Definice pro malé a střední podniky (SME)

Označení podniku	Počet zaměstnanců	Obrat/příjmy (mil EUR)	Aktiva/majetek (mil EUR)
Mikropodnik	< 10	< 2	< 2
Malý podnik	10 - 49	2 - 10	2 - 10
Střední podnik	50 - 249	< 50	< 43

Zdroj: Generální ředitelství Evropské komise pro podniky a průmysl (2006)

¹Do konce roku 2008 obsahovala sada účetní závěrky části Rozvaha, Výsledovka (výkaz zisku a ztráty), Výkaz o změně vlastního kapitálu (povoleny dvě varianty detailnosti výkazu), Výkaz peněžních toků a Účetní politiky a vysvětlující příloha. Od roku 2009 byla Rozvaha přejmenována na Výkaz o finanční situaci a Výsledovka na Výkaz o úplném výsledku. Nicméně vzhledem k tomu, že IFRS nezakazuje, pokud je význam výkazu dle názvu jasný, používání vlastního názvu (tj. např. nadále používání termínů Rozvaha a Výsledovka), mohou se pro zjednodušení v této práci i nadále vyskytovat termíny Rozvaha a Výsledovka místo termínů Výkaz o finanční situaci a Výkaz o úplném výsledku.

Od roku 1998 se IASC potažmo IASB snaží o vývoj standardu pro SME. Velký počet SME podniků, jejich celkový podíl na celkovém obratu v ekonomice a podíl pracovních míst, které SME vytvářejí, jsou tím hlavním důvodem ke snaze o dosažení účetní harmonizace i u těchto podniků. Vzhledem k jejich velikosti je však diskutabilní možnost uplatňování plných IAS/IFRS a to vzhledem k relativně vysoké administrativní náročnosti kladené na implementaci a uplatnění IAS/IFRS v praxi. V této oblasti bylo proto v posledních minulých letech provedeno několik výzkumů a tato oblast je v rámci různých odborných spolků a orgánů velmi diskutována. Jak uvádí Paseková et. al (2012, s. 14-15), argumenty pro rozdílné výkaznictví velkých podniků oproti SME jsou velmi silné. Tyto podniky, pokud neúčtují a nesestavují závěrku dle IAS/IFRS, mají ztížený přístup ke kapitálu nebo úvěrům a potažmo i ztížený přístup k informacím, zejména o nových technologiích a potencionálních trzích. V rámci standardu IFRS pro SME byly, v souladu s výše uvedeným záměrem, zjednodušené některé principy plných IFRS, jako např. uznávání a oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů; některá (pro SME irelevantní) témata byla vynechána, počet požadavků na zveřejňování byl podstatně snížen. V současné době má standard 230 stran a obsahuje 35 oddílů. Jeho struktura je uvedena v příloze č. 2. Rada IASB v rámci procesu tvorby standardů pro SME definovala, z jakých předpokladů by tyto standardy měly vycházet (Paseková et. al, 2012, s. 20):

- SME potřebují jednoduchou, vysoce kvalitní a srozumitelnou soustavu účetních standardů
- Je třeba minimalizovat obtížnost při sestavování účetních výkazů dle těchto standardů
- Tyto standardy budou respektovat stejný koncepční rámec jako plné IFRS
- Umožní snadný přechod k plným IFRS
- Budou vycházet z potřeb uživatelů těchto standardů

Výsledkem několikaletého úsilí je Standard pro SME s názvem „International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities“, vydaný dne 9. července 2009 s okamžitou platností. Tento standard je na plných IFRS nezávislý. Standard IFRS pro SME bude dále zjednodušován a podrobován revizi každé 3 roky. V roce 2012 proběhla první revize, upravený standard by měl vstoupit v platnost v roce 2015. V rámci České republiky zatím není pro žádné účetní jednotky legislativně stanovena žádná povinnost vykazovat dle IFRS pro SME. Pokud tak tedy účetní jednotky budou činit, tak pouze na základě svého rozhodnutí a to především z důvodů rozšíření svých aktivit mimo Českou republiku, v návaznosti na vylepšení své „čitelnosti“ pro dodavatele resp. odběratele a finanční instituce.

2.2.3.1 Koncepční rámec IFRS pro SME

Účetní závěrka má za cíl poskytovat informace o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky. Standard neposkytuje postupy účtování, ale zaměřuje se na oceňování, uznávání a vykazování položek účetní závěrky. Informace obsažené v účetní závěrce by měly splňovat především tyto kvalitativní charakteristiky (Nerudová et. al, 2009, s. 95-96):

- Srozumitelnost – účetní závěrka musí být ekonomicky vzdělaným uživatelům srozumitelná. Nesmí být vynechána žádná informace, důsledkem čehož by mohlo dojít k chybné interpretaci.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

- Relevance – účetní závěrka by měla obsahovat jen „užitečné“ informace.
- Významnost - účetní závěrka by měla obsahovat jen ty informace, jejichž opomenutím nebo chybnou interpretací by mohlo dojít k ovlivnění rozhodování uživatelů
- Spolehlivost – uváděné informace nesmí obsahovat chyby. Musí naopak pravdivě zobrazovat skutečnost.
- Převaha obsahu nad formou - transakce je nutné zachycovat důsledně podle jejich ekonomické podstaty, nikoliv v souladu s právní normou.
- Opatrnost – je třeba být obezřetný a to zejména v oceňování položek (aktiva a výnosy nesmějí být nadhodnoceny a naopak pasiva a náklady nesmějí být podhodnoceny).
- Úplnost – účetní závěrka musí obsahovat všechny významné relevantní informace.
- Srovnatelnost – účetní závěrky různých podniků musí být vzájemně porovnatelné. Musí být používány jednotné účetní předpisy a metody.
- Včasnost – uváděné informace musí být relevantní, tj. musí být uživatelům k dispozici před uskutečněním jejich ekonomických rozhodnutí.
- Rovnováha mezi přínosy a náklady – přínos z informace by měl být vždy vyšší než náklady nutné vynaložit na jejich získání.

IFRS pro SME definuje základní obecná kritéria pro zařazení jednotlivých položek mezi položky aktiv, závazků, nákladů a výnosů (Nerudová et. al, 2009, s. 100):

- Je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užítky spojené s danou konkrétní položkou poplynou do nebo z účetní jednotky.
- Položka musí být spolehlivě ocenitelná.

Jak autoři dále uvádějí, dle IFRS pro SME lze pro ocenění použít tyto **oceňovací báze**:

- Historická cena
- Reálná hodnota
- Současná hodnota

Paseková et. al (2012, s. 50) k tomu říká: historická cena se používá pro ocenění při prvotním účtování. Jedná se o skutečnou částku vynaložených peněz, popř. částku získaných prostředků. Reálná hodnota se používá např. pro ocenění akcií, investic do nemovitostí apod. Reálnou hodnotou se rozumí částka, za kterou by mohlo být dané aktivum směřeno na aktivním trhu. Současná hodnota se používá pro ocenění budoucích, odložených plateb a představuje jejich současnou hodnotu. IFRS pro SME umožňuje ke dni účetní závěrky provést test na snížení hodnoty aktiva. Pokud je účetní hodnota aktiva, snížená o odpisy, vyšší než tzv. zpětně získatelná částka (tj. vyšší částka z hodnoty tržní prodejní ceny snížené o náklady spojené s prodejem nebo hodnoty z užívání), podnik aktivum přecení a rozdíl zaúčtuje do nákladů jako ztrátu ze snížení hodnot.

2.2.3.2 Účetní závěrka dle IFRS pro SME

Účetní závěrka sestavovaná dle IFRS pro SME musí obsahovat tyto účetní výkazy (Nerudová et. al, 2009, s. 106):

- Výkaz o finanční pozici

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

V rámci tohoto výkazu jsou zveřejněny minimálně tyto informace (International Accounting standards Board, 2009, s. 27): peněžní prostředky a jejich ekvivalenty, pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky, finanční aktiva, zásoby, pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí, nehmotná aktiva, biologická aktiva oceněná pořizovací cenou sníženou o kumulované odpisy a snížení hodnoty, biologická aktiva oceněná reálnou hodnotou s dopadem do Výsledovky, investice do přidružených podniků, investice do společných podniků, závazky z obchodního styku a jiné závazky, finanční závazky, splatné daňové závazky a pohledávky, odložené daňové závazky a pohledávky, rezervy, podíly nezakládající ovládnutí, vykázány v rámci vlastního kapitálu odděleně od vlastního kapitálu připadajícího vlastníkům mateřské společnosti, vlastní kapitál připadající vlastníkům mateřské společnosti.

Příklad podoby výkazu o finanční pozici je uveden v příloze č. 3.

- Výkaz o úplném výsledku nebo Výsledovka a samostatný výkaz o úplném výsledku

IFRS umožňuje dva způsoby prezentování svého výsledku hospodaření (IASB, 2009): buď může účetní jednotka sestavit pouze jeden samostatný výkaz o úplném výsledku (tvořen všemi náklady a výnosy) nebo sestaví zvlášť Výsledovku a k tomu výkaz o úplném výsledku (výkaz vychází ze zisku nebo ztráty a jsou zde k tomu uvedeny další položky, které tvoří úplný výsledek). V rámci sestavování jednoho výkazu o úplném výsledku jsou zveřejněny minimálně tyto informace (International Accounting standards Board, 2009, s. 32):

- výnosy z hlavní činnosti
- finanční náklady
- podíl na zisku nebo ztrátě z investic do přidružených společností a společných podniků vykázaný ekvivalenční metodou
- daňové náklady
- souhrnná částka zahrnující zisk nebo ztrátu z ukončených činností; v důsledku přecenění aktiv na reálnou hodnotu sníženou o náklady spojené s prodejem při prodeji těchto aktiv
- zisk nebo ztrátu
- ostatní položky úplného výsledku v členění dle povahy
- podíl na ostatním úplném výsledku přidružených společností a společných podniků s použitím ekvivalenční metody
- celkový úplný výsledek

Příklad podoby výkazu o úplném výsledku je uveden v příloze č. 4.

- Výkaz o změnách vlastního kapitálu

V rámci tohoto výkazu by měla účetní jednotka zveřejnit vedle vykázaného zisku nebo ztráty ostatní pohyby úplného výsledku, účinky změn účetních pravidel a postupů, opravy chyb a transakce s vlastníky a pro každou položku vlastního kapitálu porovnání účetní hodnoty na počátku a na konci vykazovaného období v členění (Nerudová et. al, 2009, s. 115):

- změny způsobené vlivem zisku nebo ztráty
- změny způsobené vlivem ostatních položek úplného výsledku
- změny způsobené transakcemi s vlastníky

- Výkaz o peněžních tocích

Z výkazu o peněžních tocích by měly být zřejmé zdroje peněžních prostředků a jejich ekvivalentů, jejich zdroje a příčiny změn v jejich výši. Dle klasifikace činností by účetní jednotka měla vykázat výkaz o peněžních tocích z (International Accounting standards Board, 2009, s. 36):

- provozní činnosti
- investiční činnosti
- finanční činnosti

Stejně jako ČÚL, umožňuje IFRS sestavení výkazu o peněžních tocích pomocí přímé metody (spočívající v přičtení příjmů a odečtení výdajů od počátečního stavu peněžních prostředků za dané období, tj. zachycení jednotlivých položek příjmů a výdajů a jejich rozdílů) a pomocí metody nepřímé (spočívající v korekci hospodářského výsledku o položky nevyvolávající pohyb peněz (jako jsou odpisy, tvorba a čerpání rezerv, časové rozlišení), o pohyb peněz v důsledku změn v hodnotě oběžného majetku a o pohyb peněz v důsledku změn krátkodobých závazků z obchodního styku)).

- Příloha

Příloha by měla detailním způsobem popisovat veškeré relevantní údaje k sestaveným výkazům, umožnit pochopení základních principů používaných účetní jednotkou a poskytovat uživatelům veškeré nutné informace neuvedené přímo ve výkazech. Příloha by měla být strukturována systematicky v členění (International Accounting standards Board, 2009, s. 41):

- zveřejnění používaných účetních pravidel
- prohlášení, že výkazy byly sestaveny v souladu se zásadami IFRS pro SME
- dodatečné informace k účetním výkazům ve struktuře korespondující s členěním v jednotlivých výkazech
- informace o povaze a výši nejistot v odhadech apod.

2.2.3.3 Vybrané oddíly standardu IFRS pro SME

V rámci této subkapitoly budou popsány některé vybrané oddíly, které se v praxi vyskytují nejvíce, a to z hlediska přístupu k jejich účetnímu zaznamenání a vykázání v účetních výkazech.

Oddíl 13 Zásoby

Zásoby jsou dle standardu pro SME aktiva, která jsou (Paseková et. al, 2012, s. 67):

- držena za účelem prodeje
- ve formě surovin nebo materiálu spotřebovávaných ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb

Zásoby se ocení buď (Paseková et. al, 2012):

- pořizovací cenou
- prodejní cenou sníženou o náklady na dokončení a prodej

a to podle toho, která z těchto dvou částek je nižší. Jak Paseková dále uvádí, součástí pořizovací ceny jsou i náklady na clo, dopravu, manipulaci, náklady na přeměnu (jako

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

např. přímé mzdy, fixní a výrobní režie). Úbytek zásob se oceňuje metodou FIFO nebo metodou váženého aritmetického průměru.

Oddíl 17 Pozemky, budovy a zařízení

Tento oddíl je obdobou českého označení pro dlouhodobý hmotný majetek. Do této kategorie spadají aktiva, která (Paseková et. al, 2012, s. 48):

- Jsou držena pro používání ve výrobě, pro poskytování služeb, pro pronájem anebo z administrativních důvodů
- Budou využívána po více než jedno účetní období

Tato aktiva se při pořízení ocení buď (Paseková et. al, 2012, s. 48-49):

- Pořizovací cenou
- Současnou hodnotou (pokud je platba odložena)

I zde Paseková et. al (2012) dále blíže specifikuje další detaily: součástí pořizovací ceny jsou i náklady na dovozní cla, nevratné daně, instalaci, montáž, náklady na zkušební provoz, odhad nákladů na demontáž a odstranění majetku. Následně se k rozvahovému dni provádí test na snížení hodnoty a případně provede přecenění na reálnou hodnotu. Aktivum se odepisuje od okamžiku, kdy je aktivum způsobilé k používání. Lze použít rovnoměrné či zrychlené odpisy. Zároveň lze stanovit zbytkovou hodnotu (tj. hodnota, kterou by podnik získal při vyřazení aktiva) a provádět odpisy pouze do této zbytkové hodnoty. Aktiva rozdělená na komponenty lze odepisovat komponentním způsobem.

Oddíl 18 Nehmotná aktiva jiná než goodwill

Tento oddíl je možné chápat jako obdoba českého označení pro dlouhodobý nehmotný majetek. Jak uvádí Paseková et. al (2012), nehmotná aktiva jsou ve standardu definována jako identifikovatelná nepeněžní aktiva bez fyzické podstaty. Aktiva se při pořízení oceňují pořizovací cenou, opět včetně souvisejících nákladů. Následně se aktivum ocení v pořizovací ceně minus kumulované odpisy. Všechna aktiva jsou, dle IFRS pro SME, považována za aktiva s konečnou životností. Pokud se životnost nedá spolehlivě odhadnout, stanoví se doba životnosti 10 let. Metoda odpisování by měla korespondovat s ekonomickými užitky, které dané aktivum přináší.

Oddíl 20 Leasingy

IFRS pro SME rozlišuje „Finanční“ leasing a „Operativní“ leasing. U finančního leasingu jsou všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím předmětu leasingu převedeny na nájemce. V opačném případě se jedná o leasing operativní.

Předmět leasingu se ocení, jak uvádí Paseková et. al (2012, s. 57) buď reálnou hodnotou nebo současnou hodnotou minimálních leasingových plateb podle toho, která částka je nižší. Náklady spojené s uzavřením leasingové smlouvy se do této hodnoty započítávají. Zde je potřeba zmínit (Paseková et. al, 2012), že pro stanovení současné hodnoty je nutné nejprve určit vhodnou implicitní úrokovou míru (tj. taková úroková míra, která se použije pro výpočet, kdy se reálná hodnota předmětu leasingu rovná součtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnotě). Nájemce vykazuje předmět leasingu s tím související závazky ve svém výkazu o finanční situaci jako aktivum a odepisuje jej. Pronajímatel vykazuje předmět leasingu ve svém výkazu o finanční situaci jako prostřednictvím pohledávky. Tato pohledávka se ocení tzv. čistou investicí do leasingu.

2.3 Informační systémy a zachycení účetních případů

Informační systémy obecně mají za cíl umožnit zpracování velkého množství dat, které by bez jejich využití nebylo v praxi téměř vůbec možné. Vzhledem k tomu, že účetnictví je zdrojem velkého množství informací pro řízení, rozhodování, plánování, vyhodnocování a dalších činností pro široký okruh jeho uživatelů - manažerů, vlastníků a ostatních interních či externích uživatelů, je čím dál tím více kladen důraz na rozšiřování technických možností a funkcí používaného informačního systému. Jedná se především o požadavky v návaznosti na manažerské účetnictví (kalkulace, rozpočty, vnitropodnikové účetnictví, predikci budoucích událostí apod.), rozšiřování informačního systému o řízení lidských zdrojů, výrobu a dalších směrů řízení a výroby. Jak uvádí (Sodomka, Klčová, 2010), úplně nejzákladnější podobou informačního systému je tzv. FPP – Full Package Produkt, tzv. „krabicový produkt“. Většinou se jedná o základní ekonomický informační systém, pro zpracování účetní agendy, skladového hospodářství a zpracování mzdové agendy. Sofistikovanější podobu informačního systému pak představuje tzv. „ERP“ (Enterprise Resource Planning) systém, který vedle modulu Finance nabízí další funkcionality jako např. Prodej, Výroba, Personalistika a další. ERP koncept je od počátku vyvíjen pro práci na další architektuře a jako koncept pro procesně orientovanou podnikovou strategii. Záleží na finanční situaci toho kterého konkrétního podniku, jaký systém si může dovolit pořídit. Velké nadnárodní společnosti, tj. podniky nepatřící do kategorie SME, zpracovávají účetní výkazy dle IFRS standardně, a to většinou především proto, že se jedná o obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU a tyto společnosti mají povinnost sestavovat účetní závěrku podle IFRS (Paseková et. al, 2012, s. 12). Tyto velké korporace používají většinou individuálně upravené a nakonfigurované informační systémy.

Segment ekonomických softwarů nelze seriózně změřit, proto takový průzkum není prováděn (Sodomka, Klčová, 2010). Centrum pro výzkum informačních systémů - CVIS mj. hodnotí systémy kategorie ERP. Rozšířenost ERP systémů provádí dále Český statistický úřad a výsledky průzkumů uveřejňuje na svých internetových stránkách. Z dostupných zdrojů bude k vyhodnocení cílů této práce nutno vybrat informační systémy, běžně dostupných pro SME kategorii.

Obecně slouží informační systémy k zachycení účetních případů tak, že zodpovědný pracovník vkládá každý jednotlivý účetní případ do systému zvlášť, nebo je importován z předem definovaných zdrojů (např. skladové hospodářství) automaticky. Původně dávková zpracování ustupují, díky technologickému pokroku, okamžitému vytvoření účetního zápisu a to především díky síťovým řešením na bázi tzv. on-line přístupu. Účetní zápisy jsou často tvořeny s použitím předem nadefinovaných číselníků, středisek, různých kódů, zakázek apod. a především s použitím předdefinovaných typů účetních záznamů podle charakteru účetní operace (tzv. „předkontace“). To sice umožňuje zrychlení a zjednodušení vstupu, ale účetní pracovník na druhou stranu ztrácí nad obsahem účetnictví úplnou kontrolu. Tvorbě předdefinovaných číselníků je proto nutno věnovat dostatečnou pozornost. Na druhou stranu, různé druhy kódů mohou sloužit jako pomocný a užitečný nástroj pro další identifikaci různých typů účetních případů.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

V rámci informačních systémů lze využít i tzv. „převodových můstků“ (vytvořených např. v MS Excel), sloužících k převodu účetních zápisů do požadované podoby. Účetní jednotka tak ručně provede požadované úpravy výkazů sestavených dle ČÚL. Může se jednat buď o úpravu vycházející pouze z rozdílné klasifikace, nebo o úpravu nutnou z titulu odlišného konceptu (Paseková et. al, 2012, s. 116). Jak autoři uvádějí, v prvním případě jde vlastně pouze o namapování jednotlivých položek Rozvahy a Výsledovky. České výkazy mají odlišnou, oproti IFRS pro SME složitější, strukturu. Na základě namapování jednotlivých kategorií položek výkazu lze snadno provést transformaci českých výkazů do podoby, která je vyžadována IFRS pro SME. Převodový můstek může ale sloužit i pro ruční úpravy z titulu rozdílných požadavků na klasifikaci a odlišných účetních postupů. Vzor možné podoby tabulky pro zadání ručních úprav přináší následující tabulka č. 2:

Tabulka 2 Podklady pro ruční úpravy prováděné v rámci převodového můstku

	Úpravy				
	IFRS pro SME bez úprav	Kurzové zisky a ztráty	Leasing	Ostatní	IFRS pro SME finální
AKTIVA					
<i>Krátkodobá aktiva</i>					
peníze					
deriváty					
obchodní a jiné pohledávky					
zásoby					
splatná daň					
<i>Dlouhodobá aktiva</i>					
finanční investice					
pozemky, budovy, zařízení					
investice do nemovitostí					
nehmotná aktiva					
odložená daňová pohledávka					
dlouhodobé pohledávky					

Zdroj: Paseková et. al (2012)

Převodové můstky nejsou samozřejmě nijak legislativně upraveny a jsou plně v kompetenci účetní jednotky. Převodové můstky jsou i přes některé své nevýhody (obtížné zautomatizování, dohledávání historie apod.), používané zejména z důvodu finanční nenáročnosti a snadné dostupnosti.

Ať již společnost využívá převodových můstků či dvojích zápisů, vždy je zapotřebí účetní případ odborně posoudit z hlediska obou účetních systémů. To klade vysoké nároky na odbornost účetních pracovníků potažmo s tím spojené vysoké finanční nároky pro podniky.

3 Analytická/praktická část práce

Analytická část práce má za cíl, s použitím poznatků shromážděných v teoreticko-metodologické části práce, zjistit, jaké jsou rozdíly mezi českými účetními standardy a IFRS pro SME, a zda v návaznosti na tyto rozdíly lze využít vybraných informačních systémů pro sestavení účetní závěrky jak podle české legislativy, tak účetní závěrky sestavené v souladu s principy IFRS pro SME.

Dílčími cíli v analytické části práce tak budou:

- identifikace koncepčních rozdílů mezi českou účetní legislativou (ČÚL) a IFRS/IFRS pro SME
- principy zobrazení jednotlivých typů účetních případů dle obou přístupů a jejich vzájemné porovnání
- popsání náležitostí výkazů sestavených v souladu s IFRS pro SME
- identifikace nejrozšířenějších ERP systémů a výběr informačních systémů pro zkoumání jejich potencionálního využití k sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS pro SME
- sestavení otázek pro strukturovaný rozhovor mající za cíl zjistit technické možnosti vybraných informačních systémů pro zachycení rozdílnosti obou účetních systémů
- interpretace odpovědí na položené otázky
- zhodnocení technických možností vybraných informačních systémů

3.1 Rozdíly mezi Českými účetními standardy a IAS/IFRS

Aby bylo možné prozkoumat možné způsoby zaznamenávání účetních případů a následné sestavení účetních výkazů, je třeba nejprve definovat, jak má být daná konkrétní hospodářská operace zobrazena ve výkazech – v Rozvaze a ve Výsledovce sestavené dle ČÚL a jak ve výkazech sestavených dle IFRS. V zobrazování jednotlivých hospodářských operacích, podle každého z těchto dvou přístupů existují totiž značné rozdíly. V rámci poukázání rozdílů mezi Českými účetními standardy a IAS/IFRS je nutno třeba zmínit následující problémy české účetní legislativy (Paseková et. al, 2012, s.18-19):

- Nelze využívat princip efektivní úrokové míry a amortizovaných nákladů jako možné oceňovací báze.
- Vzhledem k ne zcela rozvinutému kapitálovému trhu v České republice je obtížné využívat princip oceňování v reálných hodnotách.

Dalším podstatným rozdílem je to, že IFRS je postaveno na přesné definici 5 základních prvků (viz bod 4 čl. 2.2.2.1): aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a výdaje, Česká legislativa v podstatě používá stejných výrazů, nicméně jejich definice zcela chybí (Pricewaterhousecoopers, 2009).

V tabulce č. 3 jsou uvedeny základní koncepční rozdíly mezi Českými účetními standardy a IAS/IFRS.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Tabulka 3 Koncepční rozdíly v Rozvaze mezi ČÚS a IAS/IFRS

Porovnávaná problematika	Česká legislativa	IAS/IFRS
Podoba rozvahy	Rozvaha vychází z bilanční rovnice aktiva = pasiva. Podoba výkazu je legislativně upravena.	Rozvaha vychází z bilanční rovnice aktiva = závazky + zbytková část tvořící vlastní kapitál. Podoba není direktivně stanovena, pouze je určen minimální rozsah položek.
Kritérium pro zařazení položky do aktiv	Doba použitelnosti >1 rok. Rozdělení na DHM a DNM podle limitu stanoveného účetní jednotkou.	Splnění kritérií Koncepčního rámce. Limit stanoví účetní jednotka.
Odpisování dlouhodobých aktiv	Účetní odpisy (časové/výkonové/lineární/nelineární) po stanovenou ekonomickou životnost.	Účetní odpisy (časové - lineární/DDB/SYD, /výkonové) kopírující ekonomický přínos. Aplikace komponentního odpisování v případě složení aktiva ze součástí mající různou dobu životnosti.
Položky aktiv a závazků	Položky jsou striktně definovány v předepsaném formuláři.	Položky musejí splňovat kritéria Koncepčního rámce (tj. např. tak do Rozvahy vstupují finanční deriváty, aktiva a závazky z finančního leasingu).
Podmíněná aktiva a závazky	Není nijak legislativou definováno.	Požadavek na striktní oddělení aktiv a závazků, které společnost nemá plně pod kontrolou (nevstupují do rozvahy, ale jsou popsány v komentáři).
Oceňování pohledávek a závazků	Pohledávky a závazky jsou oceňovány ve výši nominální hodnoty provedené transakce.	Ocenění nominální hodnotou, avšak v dlouhodobém horizontu je nutno pohledávky resp. závazky oceňovat současnou hodnotou budoucích peněžních toků/odtoků při použití běžné tržní úrokové míry.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Vlastní kapitál	Nelze přeceňovat na reálnou hodnotu u dlouhodobého majetku prostřednictvím fondu z přecenění. Lze tvořit různé fondy ze zisku např. sociální fond. Není definován fond z přepočtu účetních závěrek na jinou měnu.	Při přecenění dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu lze využít model přecenění s využitím fondu z přecenění. Nelze tvořit fondy ze zisku podobné sociálním fondům.
Zásoby	Oceňují se v historických cenách. Při zjištění nižší prodejní ceny v rámci inventarizace, lze zásoby přecenit. Zásoby obsahují veškeré ND (ND nejsou samostatně odepisovány).	Nesmějí se oceňovat reálnou hodnotou. K rozvahovému dni je aplikována metoda LCM. ND dlouhodobé povahy jsou dlouhodobě odepisovány.
Finanční leasing u nájemce	Nájemce nevykazuje předmět leasingu ve své rozvaze ani jej neodepisuje. Splátky účtuje do nákladů oproti snížení závazků.	Nájemce má předmět leasingu ve svých aktivech a odepisuje jej.
Tvorba a zaúčtování rezerv	V okamžiku čerpání rezervy je tato celá zrušena a dále jsou účtovány skutečné náklady. Rezervu nelze aktivovat. V rámci rezerv (tvořených dle zvláštních předpisů) lze tvořit i rezervy na opravu DM.	Před vytvořením rezervy je nutno vytvořit "test na rezervu". Při čerpání je vytvořená rezerva upravena podle skutečně vynaložených nákladů. Rezervu lze aktivovat jako součást pořizovací ceny majetku (rezerva se tak dostane do nákladů prostřednictvím odpisů).

Zdroj: vlastní zpracování podle Hinke (2007)

Z tabulky je zřejmé, že rozdíl je především v klasifikaci, posouzení a nároků na položky posuzovaných v rámci aktiv.

V tabulce č. 4 jsou pak uvedeny hlavní koncepční rozdíly týkající se výkazu Zisku a ztráty.

Tabulka 4 Koncepční rozdíly ve Výsledovce mezi ČÚS a IAS/IFRS

Porovnávaná problematika	Česká legislativa	IAS/IFRS
Podoba výsledovky	Podoba výkazu je legislativně upravena.	Podoba není direktivně stanovena, pokud je však výsledovka sestavována v účelovém členění, jsou vyžadovány ještě dodatečné informace o některých nákladových druzích.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Vykazovaná data	Důraz kladen na náklady (členění na daňové a nedaňové), neboť výsledek hospodaření slouží jako podklad ke stanovení daňové povinnosti.	Důraz je kladen na výnosy tak, aby nedocházelo k vylepšování hospodářské situace podniku. Účetnictví dle IAS/IFRS není podkladem pro výpočet daní.
Princip vykazování výnosů	Neexistuje rozdělení na výnosy (Revenues) a přínosy (Gains). Termín "výnosy" není nijak vymezen, upravuje je český standard č.019.	Výnosy ve smyslu "Revenues"(tržby, poplatky, úroky, dividendy a autorská práva) upravuje IAS 18. Ostatní výnosy ve smyslu "Gains"(např. zisk spojený s vyřazením aktiv, nerealizované přínosy jako přecenění obchodovatelných cenných papírů) se vykazují odděleně.
Princip vykazování nákladů	Termín "náklady" není nijak vymezen, upravuje je český standard č.019.	Uznání nákladů pramení pouze z Koncepčního rámce, náklady nejsou upraveny žádným samostatným standardem.
Princip vykazování změny stavu zásob vytvořených vlastní činností a aktivace	Účty změn stavu zásob tvořených vlastní činností jsou považovány za výnosové a ve výsledovce jsou chápány jako typické výnosy.	Změny stavu zásob tvořených vlastní činností jsou ve výsledovce chápány jako korekce nákladů, nejedná se tedy v žádném případě o výnosový účet.
Mimořádný výsledek hospodaření	V rámci mimořádného výsledku hospodaření jsou účtovány např. živelné pohromy, výnosy ze změny metody apod.	Neexistuje.
Výpůjční náklady	Není legislativně přímo určen způsob vykazování. Zpravidla se do doby kolaudace úroky aktivují v rámci DHM, po kolaudaci jsou účtovány do nákladů běžného období.	Lze účtovat do nákladů běžného období i aktivovat přímo přiřaditelné náklady jako součást pořizovací ceny aktiva.

Zdroj: Vlastní zpracování dle Hinke (2007)

Z tabulky je zřejmé, že výrazný rozdíl je především v prikázané podobě výkazu a definování termínů.

3.2 Komparace zachycení účetních případů dle ČÚS a IFRS pro SME

Jak bylo uvedeno výše, pro SME podniky existuje možnost použít pro sestavení výkazů standard pro SME. Standard pro SME je oproti plným IFRS zjednodušen tak, aby bylo SME podnikům „ulehčeno“ vykazování dle mezinárodně shodných postupů. Vychází z koncepce plných IFRS a proto v případech, které standard pro SME výslovně neřeší,

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

je možné použít interpretace dle plných IFRS. Níže budou představeny jednotlivé účetní případy a jejich způsob zachycení jak dle standardu pro SME, tak dle ČÚL. V následujících tabulkách jsou uvedeny účetní případy týkající se účtování zásob, dlouhodobých hmotných aktiv, dlouhodobých nehmotných aktiv a finančního leasingu.

Tabulka 5 Porovnání oddílu 13 Zásoby

Typ účetního případu	IFRS pro SME	ČÚS
Pořízení ND s dobou použitelnosti > 1 rok	náklady na pořízení ND se promítnou do Výkazu v rámci aktiv Pozemky, budovy a zařízení	ND nebudou v Rozvaze vůbec uvedeny, náklady na jejich pořízení se promítnou přímo do HV
odpisy ND	do HV se promítnou odpisy spočtené dle doby životnosti	ND se neodepisují, do HV jsou účtovány ihned při pořízení
Náklady na výrobu	náklady na výrobu (jednotkové výrobní náklady) se promítnou přímo do HV	
Tržby z prodeje	tržby z prodeje se promítnou do HV ihned	
Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby	změna stavu vyráběných zásob se promítne do HV jako úprava nákladů (výkonová spotřeba)	změna stavu vyráběných zásob se promítne do HV jako úprava výnosů (změna stavu zásob vlastní výroby)
Přecenění zásob	na konci účetního období se provádí test na ocenění zásob a případně přecenění na čistou realizovatelnou hodnotu (tak, aby ocenění bylo vždy nižší z úrovní nákladů pořízení nebo revidované čisté realizovatelné hodnoty)	přeceňovat nelze, platí zásada historických cen

Zdroj: Vlastní zpracování dle Paseková et. al (2012)

Jak vyplývá z tabulky č. 5, účtování o zásobách se příliš neliší. Nejvýraznější rozdíl je především ve vykazování snížené hodnoty zásob a ve způsobu zachycení především náhradních dílů dlouhodobé povahy.

Dále je třeba zmínit, že oddíl 13 vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejňovala dodatečné informace týkající se zásob, zejména účetní pravidla používaná pro jejich ocenění (včetně používaných nákladových vzorců), účetní hodnotu pro jednotlivé skupiny zásob, částku dopadající do Výsledovky v důsledku vytvoření opravné položky a další (Nerudová et. al, 2009, s. 130). Oproti tomu ČÚS požadavky na zveřejnění dodatečných informací neobsahují.

V tabulce č. 6 jsou uvedeny účetní případy týkající se účtování dlouhodobých hmotných aktiv.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Tabulka 6 Porovnání oddílu 17 Pozemky, budovy a zařízení

Typ účetního případu	IFRS pro SME	ČÚS
Pořízení majetku	výpůjční náklady jsou uznány jako náklad v období, ve kterém vznikly	výpůjční náklady jsou aktivovány do pořizovací ceny
Poskytnutí dotace na pořízení majetku	dotace nesnižuje hodnotu aktiva, ale je zaúčtována jako výnos s časovým rozlišením po dobu životnosti aktiva (na vrub Obchodních a jiných závazků)	dotace snižuje pořizovací cenu majetku
Snížení hodnoty majetku	na konci účetního období se provádí test na snížení hodnoty aktiva. Případné snížení hodnoty se zaúčtuje na vrub nákladů (opravná položka)	platí zásada historických cen
Pořízení ND s dobou použitelnosti > 1 rok	náklady na pořízení ND se promítnou do Výkazu v rámci aktiv Pozemky, budovy a zařízení	ND nebudou v Rozvaze vůbec uvedeny, náklady na jejich pořízení se promítnou přímo do HV
odpisy ND	do HV se promítnou odpisy spočtené dle doby životnosti. V případě, že se jedná o součást jiného majetku s odlišnou dobou životností, použije se komponentní odepisování	ND se neodepisují, do HV jsou účtovány ihned při pořízení
Vyřazení majetku	výnos z prodeje se nevykazuje v tržbách, ale samostatně se vykáže čistá hodnota z prodeje jako zisk nebo ztráta ve smyslu Gain nebo Loss, tj. tento výnos se odliší od výnosů z běžných aktivit	výnos z prodeje se zaúčtuje mezi Jiné provozní výnosy (účet 641-Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku)

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Pořízení drobného dlouhodobého majetku s dobou použitelnosti > 1 rok a cenou < 40.000 Kč	u DDHM není rozhodující výše ocenění, ale splnění definice aktiva. Lze jej proto zařadit mezi Pozemky, budovy a zařízení	DDHM se zaúčtuje přímo do nákladů
--	--	-----------------------------------

Zdroj: Vlastní zpracování dle Paseková et. al (2012)

Jak vyplývá z tabulky č. 6 vykazování dlouhodobého hmotného majetku, ve standardu pro SME označovaného jako Pozemky, budovy a zařízení, je odlišné především v oblasti týkající se finančního leasingu, oceňování těchto aktiv a v přístupu k zobrazení náhradních dílů dlouhodobé povahy.

Stejně jako u zásob, dle IFRS pro SME musí podnik zveřejnit dodatečné informace, zejména použité způsoby oceňování, metody odpisování, vysvětlení rozdílů mezi účetní hodnotou na začátku a na konci účetního období, částku smluvních závazků plynoucích z pořízení těchto aktiv a další (Nerudová et. al, 2009, s. 139). Oproti tomu ČÚS neobsahují požadavky na zveřejnění dodatečných informací.

V tabulce č. 7 jsou uvedeny účetní případy týkající se účtování dlouhodobých nehmotných aktiv jiných než goodwill:

Tabulka 7 Porovnání oddílu 18 Nehmotná aktiva

Typ účetního případu	IFRS pro SME	ČÚS
Aktivace nehmotných výsledků výzkumu	veškeré náklady se promítnou přímo do HV	náklady na pořízení majetku se promítnou do Rozvahy v rámci účtování do účtové třídy 0
pořízení softwaru	náklady na pořízení SW se promítnou do Výkazu ve struktuře určené podnikem	náklady na pořízení SW se promítnou do Rozvahy v rámci účtování do účtové třídy 0
odpisy softwaru	do HV se promítnou odpisy spočtené dle doby životnosti	
Zřizovací výdaje	veškeré náklady související se založením podniku se promítnou přímo do HV	budou aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku a odepisovány rovnoměrně po dobu 5 let

Zdroj: Vlastní zpracování podle Paseková et. al (2012)

Z tabulky č. 7 je zřejmé, že nejpodstatnějším rozdílem je především klasifikace nehmotného aktiva. IFRS pro SME neumožňuje oproti ČÚS vykazovat některá aktiva v Rozvaze a tyto náklady se promítnou do HV.

Taktéž u nehmotných aktiv existuje dle IFRS pro SME celá řada informací povinných ke zveřejnění, např. dobu použitelnosti, použité odpisové sazby a metody odpisování, srovnání účetní hodnoty na počátku a konci období s detailními informacemi o přírůstku, úbytku, ztráty ze snížení hodnoty a mnoho dalšího. Oproti tomu ČÚS opět neobsahují požadavky na zveřejnění dodatečných informací.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

V tabulce č. 8 jsou uvedeny účetní případy týkající se účtování finančního leasingu:

Tabulka 8 Porovnání oddílu 20 Leasingy

Typ účetního případu	IFRS pro SME	ČÚS
Zařazení do rozvahy	do Výkazu se majetek zařadí v reálné hodnotě či současné hodnotě minimálních leasingových plateb a to takto: Zařízení v pronájmu/ Závazek z pronájmu	majetek nebude v Rozvaze vůbec uveden
Platby leasingových splátek	umořování závazku o vlastní platbu poníženou o úroky	platba účtována na vrub nákladů a časového rozlišení ve prospěch bankovního účtu
Odpis majetku	do HV se promítnou odpisy spočtené dle doby životnosti	do HV se odpisy nepromítnou vůbec

Zdroj: Vlastní zpracování podle Paseková et. al (2012)

Oblast finančního leasingu je tedy pojata zcela odlišným způsobem. ČÚL zcela nerespektuje zásadní pravidlo IFRS „přednost obsahu před formou“. Dle ČÚL vykazuje předmět leasingu v rozvaze (a následně jej odepisuje) pronajímatel, oproti tomu IFRS odlišuje finanční leasing od leasingu operativního a přistupuje k nim proto odlišným způsobem. ČÚS nahlíží jak na finanční, tak na operativní leasing jako na formu pronájmu a náklady s ním spojené se účtují přímo do Výsledovky.

Stejná situace jako u předešlých oblastí, je i v oblasti leasingů rozdíl co do požadavku na zveřejňování dodatečných informací. Zatímco IFRS stanoví množství požadovaných dodatečných informací, ČÚL tuto oblast nijak nespecifikuje.

Jak je patrné z předešlých tabulek, existují koncepční rozdíly v přístupu ve vykazování jednotlivých účetních případů. S těmito jednotlivými rozdíly je třeba se při zadávání účetních případů do informačního systému a při sestavování účetních výkazů vypořádat.

3.3 Informační systémy používané SME v ČR

V České republice dlouhodobě dominují české systémy a to především z důvodu, že tuzemští dodavatelé detailně znají jednotlivá specifika daná pro český trh a jsou schopni pružně reagovat na změny legislativy (díky vazbám na státní a odborné instituce i s předstihem), (Sodomka, Klčová, 2010, s. 237). SME podniky se stále více orientují směrem k ERP systémům. Dle šetření Českého statistického úřadu (2014) bylo v ČR používání ERP rozšířeno následovně:

Tabulka 9 Podíl jednotlivých podniků v členění dle velikosti používající ERP

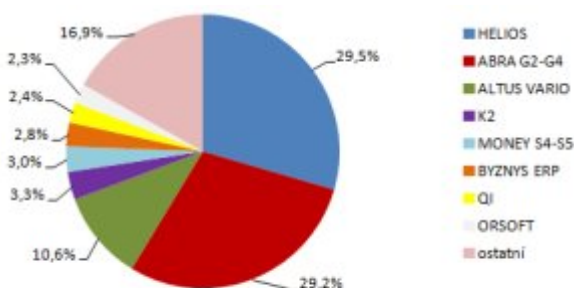
	Počet podniků celkem*	Podíl podniků používajících ERP na celkovém počtu podniků v dané velikostní skupině (v %)
Podniky celkem	38 149	27,7
<i>Velikost podniku</i>		
10–49 zaměstnanců	30 196	19,5
50–249 zaměstnanců	6 428	53,3
250 a více zaměstnanců	1524	81,1

* Pozn.: dopočtený počet podniků na celkovou populaci podniků ve sledovaném odvětví a velikostní skupině

Zdroj: Český statistický úřad (2014)

Z tabulky je patrné, že ERP řešení používají především středně velké podniky. Malé podniky, kterých je však co do počtu více, používají ERP řešení spíše okrajově a využívají ekonomické softwary typu FPP. Na českém trhu existuje celá řada ekonomických softwarů tohoto typu (jako např. Money S3, Pohoda, Stereo, Premier, Helios a mnoho a mnoho dalších), přičemž ale segment těchto ekonomických softwarů nelze, dle analýzy prováděné Centrem pro Výzkum informačních systémů (dále jen „CVIS“), seriózně změřit. Tyto informační systémy používají především drobní živnostníci a mikropodniky (Sodomka, Klčová, 2010, s. 238), kteří ovšem pravděpodobně nebudou mít nijak velkou potřebu sestavovat účetní závěrku dle IFRS. Naopak podniky s 50 až 249 zaměstnanci využívají, dle výše uvedeného šetření ČSÚ, ERP systémy ve většině. Tyto podniky naopak jsou potencionálními zveřejňovateli účetní závěrky dle IFRS. Z výzkumu CVIS (viz obrázek č. 1 a 2) a šetření ČSÚ (viz tabulka č. 9) vychází zaměření této práce na ERP systémy. Pro výběr nejrozšířenějších běžně používaných informačních systémů bude použito výzkumu českého ERP trhu, provedeného CVIS v letech 2005-2010. Výsledky tohoto výzkumu zobrazují následující dva obrázky:

Obrázek 1 Rozšířenost ERP systémů v malých organizacích



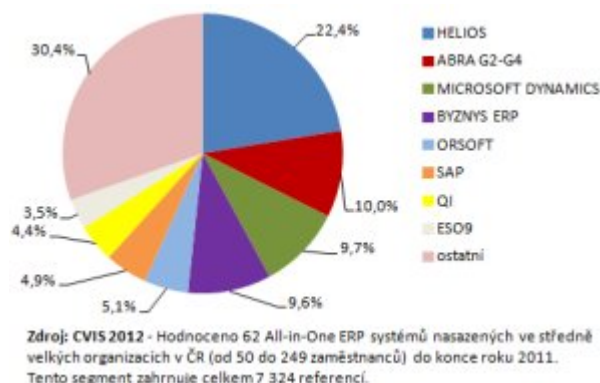
Zdroj: CVIS 2012 - Hodnoceno 62 All-in-One ERP systémů nasazených v malých organizacích v ČR (od 10 do 49 zaměstnanců) do konce roku 2011. Tento segment zahrnuje celkem 9 829 referencí.

Pozn. Za systém Helios se jedná o Helios Orange

Zdroj: Centrum pro výzkum informačních systémů (2012)

Z obrázku je patrné, že u malých podniků dominuje systém Helios Orange společnosti Asseco Solutions, a.s.

Obrázek 2 Rozšířenost ERP systémů ve středně velkých organizacích



Pozn. Za systém Helios se jedná o Helios Orange

Zdroj: Centrum pro výzkum informačních systémů (2012)

Z obou obrázků je tedy patrné, že na českém trhu dominuje systém Helios Orange společnosti Asseco Solutions, a.s., a to u obou kategorií SME podniků. Vzhledem k tomu, že někteří zástupci ERP systémů nebyli, v rámci této bakalářské práce, ochotni spolupracovat, byly pro zkoumání vybrány systémy Helios Orange (jako nejrozšířenější ERP systém), Microsoft Dynamics, SAP Business One a ORSOFT. V rámci rozsahu této práce byly zkoumány jen některé ERP systémy a to dle pořadí rozšířenosti.

3.4 Zachycení účetních případů v informačním systému

Na základě specifikovaných požadavků na obsah účetní závěrky a rozdílů mezi Českými účetními standardy a IFRS pro SME v předchozích kapitolách, budou koncipovány otázky, které budou mít za cíl zjistit, jak je který informační systém připraven k použití pro sestavení účetní závěrky dle IFRS pro SME. Účetní závěrka a její účetní výkazy jsou souhrnem zpracovaných vstupních informací. V této práci budou prošetřeny a srovnány možnosti, jakým způsobem lze prvotní data do vybraných informačních systémů pořizovat tak, aby bylo možné sestavovat výkazy dle obou porovnávaných účetních systémů. Otázky budou pokládány zástupcům vybraných informačních systémů prostřednictvím strukturovaného rozhovoru. Otázky jsou směřovány na prošetření technických možností při pořizování účetních zápisů i na následné možné uživatelské úpravy a nastavení. Na základě možností zpracování hospodářských operací v informačním systému byly identifikovány tyto oblasti zájmu:

- Řešení na principu vedení dvojího účetnictví využívající technických možností již při zadávání vstupních dat tj. při prvotním zaznamenání účetních případů. Oba typy výkazů jsou pak sestaveny nad konkrétním uživatelským nastavením automaticky.
- Řešení vycházející z výkazů účetní závěrky sestavené dle české legislativy. Toto řešení předpokládá, že výkazy sestavené dle české legislativy jsou ručně transformovány tak, aby splňovaly kritéria a principy IFRS.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

- Modulární řešení samotného informačního systému. Toto řešení uvažuje, že již samotný informační systém může být nějakým způsobem vyvinut pro možnost sestavení účetní závěrky dle IFRS, jinak než výše dvě uvažované možnosti

Z rozdílů uvedených v kapitolách 2.2.2 a 2.2.3 je vidět rozlišnost obou výkazů. Z odlišné podoby výkazů vychází odlišná potřeba zobrazit hospodářskou operaci v účetní závěrce.

Zvažovaná řešení vyžadují různé technické možnosti informačních systémů. V rámci strukturovaného rozhovoru bude zjišťováno, zda uvažované potřebné technické možnosti daný informační systém splňuje. Jednotlivé otázky, které budou zástupcům vybraných informačních systémů položeny, mají za cíl zjistit informace, které budou následně využity ke zhodnocení možností daných informačních systémů k sestavení účetní závěrky dle IFRS pro SME.

Otázka č. 1 má za cíl zjistit, zda vůbec byla možnost sestavení účetní závěrky dle IFRS pro SME uvažována, zda bylo nějaké řešení vůbec do zkoumaného SW integrováno.

Otázka č. 2 má za cíl zjistit, zda lze využít k transformaci převodový můstek, který byl identifikován jako jedna z variant postupu při transformaci účetní závěrky.

Otázka č. 3 se zabývá vlastní podobou výkazu. Každý ekonomický SW má integrované předdefinované výkazy (standardně se jedná o Rozvahu, Výkaz zisku a ztráty, Výkaz o peněžních tocích). Většina SW pak umožňuje uživatelské úpravy. Z výše uvedeného srovnání vyplývá, že mezi oběma podobami výkazů existují značné rozdíly. V rámci této otázky je zjišťováno, zda aplikace má již nějakou předdefinovanou sestavu, ačkoliv tato není nijak striktně daná a její podoba je čistě na účetní jednotce. I přesto, ale může v rámci jakéhosi „komfortu“ SW tyto sestavy obsahovat. Zejména pokud je pak lze uživatelsky upravovat, by jistě šlo o přidanou hodnotu tohoto SW.

Otázka č. 4 má za cíl zjistit, zda aplikace neobsahuje nějaká řešení, která v rámci této práce nebyla uvažována a rozšířila by případně zde identifikované možnosti sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS pro SME o další možný způsob.

Otázka č. 5 vychází z čl. 2.1.2, ve kterém je zmíněn způsob vytváření účetního zápisu pomocí tzv. „předkontací“ a existence Účetních knih. Účetní zápis může být proveden několika různými možnými způsoby – pro stranu MD i stranu DAL může být vybrán různý účet (a to jak účet rozvahový, tak účet výsledkový) a toto rozhodnutí pak ovlivní promítnutí zápisu do hlavní knihy, respektive do účetních výkazů. Vzhledem k tomu, že nespočet účetních případů je potřeba zaznamenat rozdílně, pokud se jedná o ČÚL a IFRS pro SME, nabízí se jako jedno z řešení, použít dva různé způsoby zaúčtování (použít dvě různé předkontace). Pro každý z účetních přístupů bude zvolen odpovídající zápis, bude se v podstatě jednat o jakési dvojí účtování. Pro každé účtování by byla zvolena jiná Účetní kniha (např. Kniha ČÚL a Kniha IFRS). Jednotlivé finanční výkazy by pak byly sestavovány pouze nad předem definovanými účetními knihami. Tato otázka má za cíl zjistit, zda dvojí zápis pro jeden účetní případ aplikace umožňuje.

Otázka č. 6 vychází taktéž z principu dvojího účtování. Nicméně nyní se jedná o případ, že by aplikace neumožňovala používání dvou různých zápisů současně. Zápis dle ČÚL by zde byl proveden standardním způsobem. Pro potřeby IFRS pro SME by bylo použito opravné účtování do podrozvahové knihy a výkazy pak tisknout s použitím těchto podrozvahových knih.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Otázka č. 7 se zaměřuje na rozdílný přístup ČÚL a IFRS pro SME k majetku, jeho zobrazení ve výkazech a jeho odepisování. Z výše uvedených rozdílů je nasnadě, že je v systému potřeba tentýž majetek evidovat s různou výší ocenění a provádět tedy různé velké účetní odpisy. Otázka tedy zjišťuje, zda aplikace toto umožňuje. Účetní SW by tak počítal různé výše odpisů podle uživatelského nastavení.

Otázka č. 8 směřuje k následné transformaci účetní závěrky sestavené v souladu s ČÚL do podoby v souladu s IFRS pro SME; v tomto případě na principu účtování v souladu s ČÚL s tím, že každý účetní případ, který by dle standardu IFRS pro SME měl být ve výkazech zobrazen rozdílně, bude identifikován v systému kódem, znakem, symbolem apod. Pro sestavení závěrky dle IFRS se bude vycházet ze závěrky sestavené dle ČÚL a vyfiltrované účetní operace následně opraveny tak, aby jejich zobrazení korespondovalo s IFRS pro SME. Tato otázka má zjistit, zda je použití nějakých značek, respektive tohoto postupu, možné.

Otázka č. 9 vychází z uvažovaného postupu účtování zároveň v souladu s ČÚL, tak v souladu s IFRS pro SME. Pro účetní případ, který by dle standardu IFRS pro SME měl být ve výkazech zobrazen rozdílně, by v tomto případě byl ihned proveden opravný účetní zápis (převod z ČÚL do IFRS pro SME) s tím, že by tento účetní zápis byl opět v systému kódem, znakem či jiným symbolem identifikován. Při sestavování výkazů dle ČÚL by (na základě uživatelského nastavení) tyto opravné zápisy nebyly brány v potaz. Při sestavování výkazů dle IFRS pro SME by naopak tyto zápisy byly součástí výkazů a zobrazení účetního případu by tak korespondovalo s principy IFRS pro SME.

Otázka č. 10 vychází z rozdílného chápání majetku v obou účetních systémech. Jak bylo uvedeno výše v čl. 2.2.3.3 a 3.2, to, co dle ČÚL je považováno za spotřební materiál účtovaný ihned do nákladů, může být dle IFRS pro SME považováno za hmotné aktivum a odepisováno v souladu se spotřebováváním ekonomických užitků plynoucích z daného aktiva. V rámci této otázky je cílem zjistit, zda lze zaevidovat do systému majetek (který je dle IFRS pro SME aktivem a musí tedy být zobrazen v Rozvaze) a nezahrnovat jej přitom do rozvahy (pro variantu sestavování výkazů dle ČÚL).

Otázka č. 11 navazuje na otázku č. 10. Pro případ sestavování výkazů v souladu s IFRS pro SME je třeba spočtené odpisy zahrnout do Výsledovky. Tato otázka testuje možnost do Výsledovky odpisy nezahrnovat (pro případ sestavování výkazů dle ČÚL)/zahrnovat (pro případ sestavování výkazů dle IFRS pro SME).

Otázka č. 12 vychází z rozdílného pohledu na oceňování závazků a pohledávek. České účetnictví pohledávku i související výnos zobrazuje pouze v nominální hodnotě. Oproti tomu IFRS pro SME pohledávky s delší dobou splatnosti, než je obvyklá poskytovaná obchodní splatnost), diskontuje na současnou hodnotu pomocí tržní úrokové míry. Při převodu z ČÚL do IFRS pro SME je třeba proto vykázat pohledávky v rozdílných částkách. Obdobná je situace u dluhopisů, kde IFRS pro SME (na rozdíl od ČÚL, která pracuje s nominální hodnotou) zachycuje dluhopis v zůstatkové hodnotě pomocí efektivní úrokové míry.

Otázka č. 13 vychází z rozdílných principů oceňování zásob – viz tabulka č. 5. Zásoby musí být pro potřeby IFRS pro SME přeceněny na realizovatelnou hodnotu.

Otázka č. 14 vychází z obecného poznání, že výkazy sestavené v souladu s ČÚL a v souladu s IFRS pro SME jsou koncepčně odlišné a Rozvahu, Výsledovku je třeba

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

transformovat dle výše uvedených pravidel a v souladu s obecnou koncepcí mezinárodních standardů.

Znění konkrétních, v rámci této práce sestavených otázek, pokládaných prostřednictvím strukturovaného rozhovoru jednotlivých zástupcům informačních systémů je následující:

- 1 Existuje v rámci dodávané aplikace nějaké řešení pro sestavení účetní závěrky dle IFRS?
- 2 Existuje převodový můstek mezi výkazy dle České legislativy a IFRS? Jaké jsou nutné případné ruční zásahy uživatele?
- 3 Existuje v rámci aplikace nějaká podoba výkazů, které jsou v souladu s principy IFRS?
- 4 Obsahuje aplikace nějaká jiná řešení pro sestavení závěrky dle IFRS?
- 5 Lze při zadávání dat do systému vybírat dvě různé předkontace?
- 6 Lze provádět jakási „opravná“ účtování, tj. účtovat do nějaké „podrozvahové“ knihy a z té pak sestavit výkazy?
- 7 Lze nastavit pro jeden majetek dvě různá výše ocenění a provádět různé odpisy s tím, že zaúčtován je vždy jen jeden druh a to podle nastavení uživatele?
- 8 Lze pro účetní zápisy, které by dle IFRS měly být zaúčtovány odlišně, používat nějakou „značku“ napříč všemi moduly pro jejich snadnou identifikaci?
- 9 Lze účetní zápisy buď zahrnout nebo nezahrnout do hospodářského výsledku (resp. do výkazů) podle nastavení uživatele?
- 10 Lze majetek libovolně zahrnout/nezahrnout do rozvahy podle nastavení uživatele?
- 11 Lze spočtené odpisy libovolně zahrnout/nezahrnout do hospodářského výsledku (resp. do výkazů) podle nastavení uživatele?
- 12 Lze (případně jakým způsobem) přeceňovat pohledávky a závazky na současnou hodnotu?
- 13 Lze (případně jakým způsobem) přeceňovat zásoby na reálnou hodnotu?
- 14 Lze u majetku provádět komponentní odepisování?
- 15 Má vaše společnost nějaký jiný produkt použitelný pro sestavení účetní závěrky dle IFRS?

Na základě odpovědí na výše uvedené otázky, tj. na základě seznámení se s možnostmi vybraného informačního systému, bude následně provedeno vyhodnocení, zda, a popřípadě jakým způsobem, lze daný informační systém pro sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS pro SME využít.

Výsledky zkoumání informačního systému Helios Orange

Informační systém Helios Orange je na českém trhu zastoupen společností Asseco Solutions, a.s. Strukturovaný rozhovor se zástupcem společnosti Asseco Solutions, a.s. byl veden elektronickou formou. Na výše položené otázky bylo zodpovězeno dne 28.5.2014 následovně (jedná se o přesný přepis obdržených odpovědí):

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

č.	Zkrácené znění otázky	
1	Má IS řešení pro účetní závěrku dle IFRS?	Ano
	Existuje převodový můstek?	Ano. Na druhou otázku
2	Jsou nutné ruční zásahy?	Ano - konverze účtů a účetních zápisů.
3	Existují v IS nějaké IFRS výkazy?	Ano, možné uživatelské úpravy.
4	Existují jiná řešení pro IFRS závěrku?	Ne
5	Lze vybírat dvě různé předkontace?	Ano
6	Lze provádět „opravná“ účtování?	Ano
7	Lze mít různá ocenění majetku a provádět různé odpisy?	Ano
8	Lze používat „značek“ pro identifikaci zápisů?	Ano
9	Lze zápisy do výkazů ne/zahrnout dle nastavení?	Ano
10	Lze majetek ne/zahrnout do výkazů dle nastavení?	Ano
11	Lze odpisy ne/zahrnout do výkazů dle nastavení?	Ano
12	Lze pohledávky a závazky přeceňovat na současnou hodnotu?	Ano (jako saldokonta i jako zůstatky účtů).
13	Lze přeceňovat zásoby na reálnou hodnotu?	Ano
14	Lze provádět komponentní odepisování?	Ano
15	Máte jiný produkt pro IFRS závěrku?	Ano

Na veškeré otázky, vyjma otázky č. 4, bylo zodpovězeno kladně. Odpověď na otázku č. 4 v podstatě znamená, že informační systém Helios orange nenabízí jiné, námi neuvažované řešení, pro sestavení výkazů v souladu s IFRS. Tento informační systém tak umožňuje použití všech, v rámci této práce uvažovaných a navrhovaných řešení.

Výsledky zkoumání informačního systému Microsoft Dynamics

Strukturovaný rozhovor se zástupcem pro podniková řešení Microsoft Dynamics společnosti Microsoft s.r.o., probíhal formou elektronické komunikace. Na výše položené otázky bylo zodpovězeno dne 3.6.2014 následovně (jedná se o přesný přepis obdržených odpovědí):

č.	Zkrácené znění otázky	MS Dynamics
1	Má IS řešení pro účetní závěrku dle IFRS?	Ano
	Existuje převodový můstek? Jsou nutné ruční zásahy?	Převodové můstky jsou k dispozici v případě konsolidované účetní závěrky více společností. Jinak nejsou potřeba. Ano (výkazy jsou definovatelné uživateli. Existuje sada
3	Existují v IS nějaké IFRS výkazy?	předefinovaných výkazů).

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

4	Existují jiná řešení pro IFRS závěrku?	Nerozumím. Řešeno jinak. Různé způsoby podle procesů dané společnosti pro daný IAS standard.
5	Lze vybírat dvě různé předkontace?	Ano (AX má 3 účetní vrstvy Current, Operation, Tax)
6	Lze provádět „opravná“ účtování? Lze mít různá ocenění majetku a provádět různé	
7	odpisy?	Ano
8	Lze používat „značek“ pro identifikaci zápisů?	Ano
9	Lze zápisy do výkazů ne/zahrnout dle nastavení?	Ano
10	Lze majetek ne/zahrnout do výkazů dle nastavení?	Ano
11	Lze odpisy ne/zahrnout do výkazů dle nastavení? Lze pohledávky a závazky přeceňovat na současnou	
12	hodnotu?	Ano
13	Lze přeceňovat zásoby na reálnou hodnotu?	Ano
14	Lze provádět komponentní odepisování?	Ano
15	Máte jiný produkt pro IFRS závěrku?	Ano, nástroj Management reporter.

Na veškeré otázky, vyjma otázky č. 4, bylo zodpovězeno kladně. Otázka č. 4 měla za cíl zjistit, zda společnost Microsoft nabízí nějaké námi neuvažované řešení. Microsoft Dynamics nabízí řešení principiálně vycházející z uvažovaných možností. Informační systém Microsoft Dynamics umožňuje použití všech, v rámci této práce, uvažovaných řešení.

Výsledky zkoumání informačního systému SAP Business One

Strukturovaný rozhovor se zástupcem společnosti ELEGIS s.r.o., realizující implementace informačního systému SAP Business One, probíhal taktéž formou elektronické komunikace. Na výše položené otázky bylo zodpovězeno dne 20.4.2015 následovně (jedná se o přesný přepis obdržených odpovědí):

č.	Zkrácené znění otázky	
1	Má IS řešení pro účetní závěrku dle IFRS? Existuje převodový můstek? Jsou nutné ruční	Ano
2	zásahy?	Ano
3	Existují v IS nějaké IFRS výkazy?	Ano
4	Existují jiná řešení pro IFRS závěrku?	Ne
5	Lze vybírat dvě různé předkontace?	Ne
6	Lze provádět „opravná“ účtování? Lze mít různá ocenění majetku a provádět různé	Ano
7	odpisy?	Ne

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

8	Lze používat „značek“ pro identifikaci zápisů?	Ano
9	Lze zápisy do výkazů ne/zahrnout dle nastavení?	Ano
10	Lze majetek ne/zahrnout do výkazů dle nastavení?	Ano
11	Lze odpisy ne/zahrnout do výkazů dle nastavení?	Ano
12	Lze pohledávky a závazky přeceňovat na současnou hodnotu?	Ne
13	Lze přeceňovat zásoby na reálnou hodnotu?	Ne
14	Lze provádět komponentní odepisování?	Ne
15	Máte jiný produkt pro IFRS závěrku?	Ano

Z výše uvedených odpovědí lze vyčíst, že systém SAP Business One počítá s možností sestavení účetní závěrky dle IFRS převážně s použitím převodových můstků a používání „opravných“ účtování, což vyplývá z odpovědí na otázku č. 2, 6 a 8. Sestavení účetních výkazů je možné, s ohledem na odpověď na otázky č. 1, 3, 9, 10 a 11. Problém u tohoto informačního systému obecně je přeceňování k rozvahovému dni – viz otázky č. 12 a 13. Jako nemožné se jeví vedení dvojího účetnictví – viz odpověď č. 5.

Výsledky zkoumání informačního systému ORSOFT

Informační systém ORSOFT na českém trhu zastupuje společnost ORTEX spol. s r.o. Strukturovaný rozhovor se zástupcem společnosti byl veden, jako v předešlých případech, elektronickou formou. Na výše položené otázky bylo zodpovězeno dne 21.4.2015 následovně (jedná se o přesný přepis obdržených odpovědí):

č.	Zkrácené znění otázky	
1	Má IS řešení pro účetní závěrku dle IFRS?	ne
2	Existuje převodový můstek? Jsou nutné ruční zásahy?	ne
3	Existují v IS nějaké IFRS výkazy?	ne
4	Existují jiná řešení pro IFRS závěrku?	ne
5	Lze vybírat dvě různé předkontace?	vybírat z více ano, zvolit jednu
6	Lze provádět „opravná“ účtování?	ano
7	Lze mít různá ocenění majetku a provádět různé odpisy?	ano
8	Lze používat „značek“ pro identifikaci zápisů?	může být přiřazen alternativní účet
9	Lze zápisy do výkazů ne/zahrnout dle nastavení?	ano
10	Lze majetek ne/zahrnout do výkazů dle nastavení?	ano
11	Lze odpisy ne/zahrnout do výkazů dle nastavení?	ano
12	Lze pohledávky a závazky přeceňovat na současnou hodnotu?	ano (cizí pohledávky kurzem k poslednímu pracovnímu dni v roce)
13	Lze přeceňovat zásoby na reálnou hodnotu?	ano

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

14 Lze provádět komponentní odepisování?	ne
15 Máte jiný produkt pro IFRS závěrku?	ne

Z těchto odpovědí je zřejmé, že informační systém ORSOFT nepočítá s možným sestavováním účetní závěrky dle IFRS. Nicméně tento systém má některé funkcionality, které by sestavení závěrky v podobě IFRS mohly umožnit. Zejména se jedná o podklady z modulu majetku – viz ot. č. 7 a možnosti uživatelských nastavení pro vstupující údaje do výkazů – viz funkcionality z otázek č. 9, 10 a 11. Stejně jako u SAP Business One, vedení dvojího účetnictví není možné.

Použití převodového můstku (MS Excel)

Specifickou možností transformace účetní závěrky dle ČÚL do podoby IFRS je využití převodového můstku, jak bylo uvedeno v čl. 2.3. V následujících odstavcích bude na vlastním příkladu proveden převod účetních vstupů z podoby dle ČÚL do podoby v souladu s IFRS. Pro názorný příklad bylo vybráno účtování o finančním leasingu. Jedná se o jednu z nejodlišnějších oblastí mezi ČÚL a IFRS.

Příklad: Společnost pořídila majetek (osobní automobil), s dobou použitelnosti 5 let, prostřednictvím finančního leasingu. Leasing trvá 3 roky, počínaje 1.10.20X1 a po skončení doby leasingu bude vlastnictví převedeno na podnik. Společnost zaplatí 36 pravidelných měsíčních splátek, jejichž výše činí 7.545,-Kč. Nultá mimořádná splátka (akontace) činí 20%. Náklady na cizí kapitál společnosti činí 5% p.a. Vstupní údaje o majetku přináší následující tabulka:

Tabulka 10 Vstupní údaje o finančním leasingu (v Kč)

Položka	Pořizovací cena	Měsíční splátka	Leasingové splátky celkem	Zaplaceno k 31.12.20X1	Splatné v roce 20X2	Splatné v roce 20X3	Splatné v roce 20X4
osobní automobil	310 000	7 545	333 620	84 635	90 540	90 540	67 905

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 20X1 byla tedy zaplacená nultá splátka ve výši 62.000,-Kč + 3 běžné měsíční splátky. V souladu s ČÚL bude v roce 20X1 o finančním leasingu účtováno, jak je uvedeno v tabulce č. 11.

Tabulka 11 Účetní operace dle ČÚL

Číslo účetní operace	Popis účetní operace	částka (v Kč)	MD	DAL
1	úhrada akontace	62 000	381 - náklady příštích období	221 - bankovní účty
2	nájemné - 3 měsíce	25 833	518 - ostatní služby	321 - závazky
3	rozpuštění akontace	5 167	518 - ostatní služby	381 - náklady příštích období

Zdroj: vlastní zpracování

První mimořádná splátka bude zaúčtována na účet časového rozlišení a bude rozpuštěna do nákladů rovnoměrně po dobu trvání leasingu, tj. 36 měsíců.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Při účtování v souladu s IFRS (jak bylo uvedeno výše) musí podnik osobní automobil vykázat v majetku podniku v současné hodnotě minimálních leasingových splátek. K tomuto posouzení poslouží tabulka č. 12.

Tabulka 12 Přehled zůstatků u finančního leasingu (v Kč)

Období k	Současná hodnota majetku a závazků	Úrok	Zaplacené splátky v příslušném roce	Konečný stav závazku
31.12.20X1	251 744	187	22 635	229 297
31.12.20X2	229 297	3 498	90 540	142 255
31.12.20X3	142 255	9 421	90 540	61 136
31.12.20X4	61 136	6 769	67 905	0

Zdroj: vlastní zpracování

Pro výpočet současné hodnoty leasingových plateb (současné hodnoty majetku) byl použit vzorec – viz čl. 2.2.2.1. Leasingové splátky, tj. každá jednotlivá platba 7.545,- Kč, se tedy dělí na úrokové náklady a úhradu závazku. Majetek vykázáný v rozvaze se bude odepisovat po dobu své ekonomické životnosti tak, jak ukazuje následující tabulka.

Tabulka 13 Přehled odpisů

Současná hodnota majetku	Ekonomická životnost	Měsíční odpis	Odpisy k 31.12.20X1	Roční odpisy za 20X2 - 20X5	Odpisy za 20X6
251 744	60 měsíců	4 196	12 587	50 349	37 762

Zdroj: vlastní zpracování

Výše měsíčního odpisu je spočtena lineárně jako 251 744 / 60. V návaznosti na tabulky č. 10 a 12 jsou v tabulce č. 14 uvedeny jednotlivé účetní operace v souladu s IFRS pro SME.

Tabulka 14 Účetní operace dle IFRS pro SME

Číslo účetní operace	Popis účetní operace	částka (v Kč)	MD	DAL
1	Brutto hodnota pozemků, budov a zařízení	251 744	A - pozemky, budovy a zařízení	CZ - závazky z finančního leasingu
2	Úhrada splátek - snížení závazku	22 448	CZ - závazky z finančního leasingu	A - peníze
3	Úhrada splátek - úroky	187	N - finanční náklad	A - peníze
4	Odpis stroje	12 587	N - odpisy hmotných a nehmotných aktiv	A - pozemky, budovy a zařízení

Zdroj: vlastní zpracování

Úroky (výpůjční náklady) jsou dle oddílu 25 Standardu vykázány jako náklad v období, ve kterém vznikly (Paseková et. al, 2012, s. 113). Ve výkazu o finanční pozici by závazky z finančního leasingu byly rozdělené na krátkodobé a dlouhodobé. Konečný stav závazku k 31.12.20X1 je 229.297,-Kč, konečný stav závazku k 31.12.20X2 je 142.255,-Kč (viz tabulka č. 12). Rozdíl 229.297,-Kč - 142.255,-Kč = 87.042,-Kč bude

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

uhrazen v roce 20X2 a je tedy krátkodobým závazkem do 1 roku. Zůstatek, tj. 142.255,- Kč bude ve finanční pozici zobrazen jako dlouhodobý závazek.

Účetní operace, kterými je třeba provést transformaci z ČÚL na podobu dle IFRS pro SME přináší následující tabulka:

Tabulka 15 Převodová tabulka za rok 20X1

Číslo účetní operace	Položka rozvahy	stav ČÚL	úpravy pro IFRS pro SME		Konečný zůstatek IFRS pro SME
			MD	DAL	
1	Brutto hodnota pozemků, budov a zařízení	0	251 744	0	251 744
2	Odpisy	0	0	12 587	- 12 587
3	Netto hodnota pozemků, budov a zařízení	0	251 744	12 587	239 157
4	Výsledek hospodaření běžného období	31 000	12 775	31 000	-18 225

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledek hospodaření běžného období dle ČÚL tvoří 3 splátky s poměrným rozpuštěním akontace ($25\,833 + 5\,167 = 31\,000$). Výsledek hospodaření běžného období dle IFRS ($187 + 12\,587 = 12\,775$) tvoří úroky metodou efektivní úrokové míry a odpisy majetku.

Pro další roky by bylo postupováno obdobně. Odpisy za 20X2 by společně s odpisy za 20X1 tvořily kumulované oprávky. Výsledek hospodaření za 20X1 by se z běžného období přesunul do výsledku hospodaření minulých let.

Shrnutí

Ze zkoumání technických možností systémů Helios Orange, Microsoft Dynamics, SAP Business One a ORTSOFT lze odvodit, že tyto systémy lze využít k sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS pro SME v různé míře. Ačkoliv je vzorek společností, které na zaslané otázky odpověděly relativně malý, pro ilustraci přístupů jednotlivých informačních systémů a jejich technických možností je v rámci této práce postačující. Obdržené odpovědi jsou specifické pro dané firmy a cílem této práce není interpretace zobecňovat, ale použít je pro zhodnocení vybraných konkrétních informačních systémů. Již na základě prvních tří odpovědí je zřejmé, že většinou systémy s možností sestavování účetních výkazů v souladu s IFRS počítají, pracují jak s převodovým můstkem, tak s předdefinovanými výkazy pro IFRS. Jediný systém ORSOFT neobsahuje řešení pro sestavení účetní závěrky dle IFRS přímo. Na základě obdržených odpovědí na položené otázky byla potvrzena možnost sestavit účetní závěrku dle IFRS pro SME následovně:

- Vedením dvojího účetnictví u systémů Helios Orange a Microsoft Dynamics Tento způsob předpokládá možnost různého zobrazení jednoho konkrétního účetního případu v účetních výkazech. Informační systém musí tak umožňovat především zaúčtování dvojím různým způsobem zároveň. Tato možnost se potvrdila na základě otázky č. 5. Dále, v návaznosti na různé přístupy k majetku

(např. u finančního leasingu nebo náhradních dílů dlouhodobého charakteru), musí systém umožnit spočtení různě velkých odpisů a nastavení různých ocenění pro jeden a tentýž majetek. Tato možnost se potvrdila především díky otázce č. 7, 10 a 11. A v neposlední řadě systém musí umožňovat, nad daným uživatelským nastavením, možnost nezahrnout účetní zápis do účetních výkazů, čehož se může využívat např. v rámci IFRS prováděných přecenění (tento účetní zápis české výkazy budou ignorovat) - viz otázka č. 9.

- Ručního převodu výkazů dle ČÚL do podoby v souladu s IFRS u všech zkoumaných ERP systémů. Tento přístup předpokládá účtování hospodářských operací dle české legislativy. U vybraných operací, kde IFRS vyžaduje odlišné zobrazení ve výkazech (jak bylo uvedeno výše, IFRS nepřikazuje způsob zaúčtování, nýbrž až vlastní zobrazení hospodářské operace ve výkazech), budou české výkazy následně o tyto položky upraveny. Jedná se tedy o možnost ručních opravných zápisů – viz otázka č. 6. Výběr účetních zápisů, které je potřeba transformovat umožňuje funkcionalita potvrzená otázkou č. 8.

Každý ze zkoumaných ERP systémů nabízí trochu jiné možnosti, zároveň zástupci těchto systémů nabízí individuální nastavení a implementaci dle požadavku zákazníka. Nutno podotknout, že se nejedná o levnou záležitost. Obecně lze tedy říci, že na českém trhu jsou běžně dostupné informační systémy, které umožňují sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS. Každý podnik by však, s ohledem na své potřeby a interní procesy, měl zanalyzovat, jakým způsobem bude účetní výkazy připravovat a tomu výběr nejvhodnějšího informačního systému podřídit.

4 Závěr

Cílem této práce bylo zhodnocení, zda běžně dostupné informační systémy lze využít pro sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS pro SME. V rámci této práce byly proto specifikovány rozdílnosti v principiálním uchopení a zobrazení jednotlivých typů účetních případů (týkající se zásob, dlouhodobých hmotných aktiv, nehmotných aktiv a leasingu) v účetních výkazech sestavených dle ČÚL a dle IFRS pro SME. To, jak se s těmito rozdíly vypořádat v rámci zachycení účetního případu do informačního systému, se práce zabývala ve své analytické části. Jako uvažované řešení bylo nalezeno jednak a) vedení dvojího účetnictví, tj. provádění každého účetního zápisu do obou hlavních knih, kdy účetní výkazy pak lze snadno generovat z informačního systému automaticky a b) ruční převod pomocí opravných zápisů a převodových můstků.

Malé a střední podniky „SME“ mají v současné době zákonnou povinnost sestavovat účetní výkazy pouze podle české legislativy. Sestavování výkazů podle mezinárodních pravidel a zásad IFRS je v současné době pro SME zcela dobrovolné (pokud nejsou společnostmi obchodujícími na regulovaných trzích EU, pro které je používání IFRS povinné). SME si mohou případně vybrat, podle jakých standardů budou účetní výkazy sestavovat. Buď mohou sestavovat účetní závěrku podle plných IFRS nebo podle IFRS pro SME. Oba tyto systémy vycházejí ze stejné koncepce, nicméně IFRS pro SME je oproti plným IFRS značně zjednodušen. Jako nevýhodu standardů IFRS pro SME lze považovat jejich relativně malé rozšíření, a to vzhledem k jejich teprve nedávnému vzniku. Jejich další osud není ještě zcela úplně jasný.

Koncept IFRS je od české legislativy značně rozdílný. Vykazování dle IFRS by pro české podniky znamenalo především změnu v přístupu k účetnictví jako takovému – změnu v myšlení. Koncept IFRS je zaměřený především na uznávání, oceňování a vykazování jednotlivých položek účetní závěrky. Nejsou zde předepsané postupy účtování, je kladen mnohem větší důraz na doplňující a vysvětlující informace k příloze účetní závěrky. Aby mohly být jednotlivé položky vykazovány v souladu s IFRS pro SME, musí splňovat definici aktiva, závazku, výnosu nebo nákladu. IFRS pro SME definuje tyto pojmy velmi důkladně. Na druhé straně, česká legislativa definici těchto položek nezná. Jednotlivé položky jsou vymezeny prostřednictvím konkrétních účtových tříd. České účetní standardy upřednostňují právní normu před ekonomickou podstatou. IFRS se pak dále odlišují především oceňovacími základními. České účetnictví stojí na principu historických cen, zatímco IFRS pracuje především s reálnou hodnotou. IFRS neslouží, na rozdíl od českého účetnictví, ke zjištění daně z příjmu. České podniky (vyjma podniků, jejichž akcie jsou obchodované na trhu cenných papírů v EU a mají povinnost sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS povinně) mohou používat IFRS místo českých účetních předpisů, nicméně daňový základ je i nadále třeba stanovit v návaznosti na české účetní předpisy. Toto ve své práci deklaruje i Pricewaterhousecoopers (2009). Nezávislost daňového základu na hospodářském základu potvrzuje ve své práci i Jindřichovská et al. (2014), která dále odkazuje na znění z vyhlášek č. 500, 501 a 502, které stanoví, že daňový základ je stanoven z výsledku hospodaření spočteného vždy bez vlivu mezinárodních účetních standardů.

Velká odlišnost obou účetních systémů vyžaduje znalosti a dovednosti vysoce kvalifikovaných pracovníků, s čímž samozřejmě souvisí zvýšené náklady pro každý

podnik, který se dle IFRS pro SME rozhodne vykazovat. Každá společnost musí proto, dle své velikosti, svých konkrétních potřeb a možností, zvážit přínosy a náklady s tím spojené. Pro širší uplatnění IFRS pro SME českými podniky by mohlo pomoci odstranění návaznosti daňového základu na účetní výkazy. V současné době je totiž v České republice hospodářský výsledek v úzkém propojení na výši daně z příjmu. Postupná harmonizace české účetní legislativy s IFRS by jistě taktéž přispěla k obecné ochotě českých podniků vykazovat dle IFRS pro SME. Dokud si české podniky nebudou moci zvolit IFRS pro SME jako jediný možný systém pro výkaznictví a budou stále nuceni sestavovat výkazy dle současné, od IFRS dosti odlišné legislativy, tak ani možnost, kterou jí informační systémy přinášejí, nebude ochotna využít. Tento závěr potvrzuje např. Nerudová et. al (2008), která spatřuje v návaznosti na provedenou empirickou studii největší problém pro SME rozdílný přístup k účetnictví a daňovému základu. Pro SME by náklady vynaložené na samostatné stanovení daňového základu představovalo neúměrné zatížení náklady. I Paseková et. al (2010) spatřuje zátěž, kterou by pro SME představovalo sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS, jako zbytečnou a to především z důvodu nemožnosti použít Výsledek hospodaření sestavený v souladu s IFRS pro určení daňového základu.

Závěrem lze říci, že na základě zkoumání vybraných informačních systémů v praktické části práce – systému Helios Orange, Microsoft Dynamics, SAP Business One a ORSOFT jsou tyto konkrétní informační systémy (tj. informační systémy, které jsou SME podnikům v České republice běžně dostupné), pro sestavení účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, i přes značné odlišnosti Českých účetních standardů a IFRS, využitelné, ovšem s rozdílnou mírou nutných ručních úprav a podružných evidencí.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Literatura

Primární zdroje

ČESKO. Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, 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. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 174, s. 9690. ISSN 1211-1244.

ČESKO. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2802. ISSN 1211-1244.

Monografie

BASL, Josef a Roman BLAŽÍČEK. *Podnikové informační systémy: podnik v informační společnosti*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2012, 323 s. Management v informační společnosti. ISBN 978-80-247-4307-3.

HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]*. 1. vyd. Praha: Kernberg, 2007, 190 s. Management praxe (Kernberg). ISBN 978-80-903962-2-7.

HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 2006, 175 s. Management praxe (Alfa Publishing). ISBN 978-80-903962-1-0.

International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs). London: International Accounting Standards Board, c2009, 230 s. ISBN 978-1-907026-17-1.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, iv, 804 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.

KUBÍČKOVÁ, Dana a Hana KLČOVÁ. *Základy účetnictví: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Vyd. 2., aktualiz. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2013, 175 s. Daně a účetnictví (Edika). ISBN 978-80-7408-074-6.

MRKOSOVÁ, Jitka a Hana KLČOVÁ. *Účetnictví 2013: učebnice pro SŠ a VOŠ*. 1. vyd. Brno: Edika, 2013, ix, 291 s. Daně a účetnictví (Edika). ISBN 978-80-266-0176-0.

NERUDOVA ET. AL, Danuše. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 268 s. Téma (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-500-7.

PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 183 s. Téma (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-866-4.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

RUBÁKOVÁ, Věra a Hana KLČOVÁ. *Účetnictví pro úplné začátečníky: příklady a případové studie*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007-, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4634-0.

SODOMKA, Petr a Hana KLČOVÁ. *Informační systémy v podnikové praxi: příklady a případové studie*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: ComputerPress, 2010, 501 s. Management praxe (Alfa Publishing). ISBN 978-80-251-2878-7.

ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2006, 184 s. ISBN 80-245-1046-4.

Odborné knihy a časopisy

HOPWOOD, Anthony G. Some reflections on „The harmonization of accounting within the EU“. *European Accounting Review*, 1994, vol. 3, no. 2, p. 241-253. ISSN 0963-8180.

JINDŘICHOVSKÁ, Irena, KUBÍČKOVÁ, D., KOCMANOVÁ, Š. The Development of Accounting and Application of IFRS in the Czech Republic. *Accounting and Management Information Systems*, Bucharest: Bucharest University of Economic Studies, 2014, vol. 13, no. 2, p. 198-235. ISSN 1583-4387.

KRUPOVÁ, L. Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky – IFRS pro SME. *Účetnictví v praxi*, 2009, roč. 13, č. 8, s. 36-38. ISSN 1211-7307.

MULLEROVÁ, L., PASEKOVÁ ET. AL, M., HÝBLOVÁ, E. Analýza vývoje účetnictví a výkaznictví malých a středních podniků. *Český finanční a účetní časopis*, 2010, roč. 5, č. 1, s. 20-36. ISSN 1802-2200.

Mullerová, L., Paseková, M., & Kubíčková D. Analysis of Differences in Reporting According to IFRS in SMEs in the Czech Republic and its influence on Performance Measurement. *ACTA VŠFS*, 2010, vol. 4, no. 2, p. 106-125. ISSN 1802-7946.

Nerudova, D., Bohusova, H. The empirical study of the SMEs position in the process of IFRS for SMEs application in the Czech Republic“. *Economics and Management*, 2008, vol. 2, no. 1, p. 157-162. ISSN 1802-3975.

SCHROLL, Rudolf. The new accounting system in the Czech Republic. *European Accounting Review*, 1995, vol. 4, no. 4, p. 827-832. ISSN 0963-8180.

THORELL, Petr, WHITTINGTON, Geoffrey. The harmonization of accounting within the EU. *European Accounting Review*, 1994, vol. 3, no. 2, p. 215-240. ISSN 0963-8180.

ŽÁROVÁ, Marcela. Dopad směrnice ES na vykazování účetních informací pro malé a střední podniky. *Český finanční a účetní časopis*, 2009, vol. 4, no. 3, s. 73-76. ISSN: 1802-2200.

ŽÁROVÁ, Marcela. Zlepší nová účetní směrnice účetní výkaznictví v Evropě? *Český finanční a účetní časopis*, 2013, vol. 8, no. 3, s. 4-5. ISSN: 1802-2200.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Internetové zdroje

Centrum pro výzkum informačních systémů. *ERP systémy v malých organizacích* [online]. 2014 [cit. 2014-01-24]. Dostupný z www.cvis.cz/hlavni.php?stranka=novinky/clanek.php&id=1312.

Centrum pro výzkum informačních systémů. *ERP systémy ve středně velkých organizacích* [online]. 2014 [cit. 2014-01-24]. Dostupný z www.cvis.cz/hlavni.php?stranka=novinky/clanek.php&id=1312.

Český statistický úřad. *Informační technologie v podnikatelském sektoru* [online]. 2014 [cit. 2015-02-10]. Dostupný z www.czso.cz/csu/czso/podnikatelsky_sektor.

European Commission's Directorate for Enterprise and Industry. „*Small Business Act for Europe*“ [online]. 2008 [cit. 2013-11-25]. Dostupné z http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/small-business-act/index_en.htm.

Generální ředitelství Evropské komise pro podniky a průmysl. *Které podniky patří do kategorie MSP* [online]. 2006 [cit. 2014-12-10]. Dostupný z http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_cs.htm.

Komora auditorů České republiky. *Nová evropská směrnice o účetních závěrkách nahrazuje 4. a 7. směrnici EP a Rady EK* [online]. 2013 [cit. 2015-04-06]. Dostupný z <http://www.kacr.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek>.

Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky. *Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2008* [online]. 2009 [cit. 2014-02-06]. Dostupný z www.mpo.cz/dokument61124.html.

Pricewaterhousecoopers. *IFRS and Czech GAAP Similarities and differences* [online]. 2009 [cit. 2015-04-08]. Dostupný z www.pwc.com/cz/en/ucetnictvi/ifrs-publikace/PwC_IFRS_CZGAAP_SimDif_ENG_09_ele.pdf.

Pricewaterhousecoopers. *IFRS pocket guide 2014*. [online]. 2014 [cit. 2015-03-08]. Dostupný z www.pwc.com/cz/en/ucetnictvi/ifrs-publikace/pwc-ifrs-pocket-guide-2014.pdf

Nepublikované zdroje

Asseco Solutions, a.s. *Tabulka s odpověďmi na zaslané dotazy*. 2014.

Elegis s.r.o. *Tabulka s odpověďmi na zaslané dotazy*. 2015.

Microsoft, s.r.o. *Tabulka s odpověďmi na zaslané dotazy*. 2014.

Ortex spol. s r.o. *Tabulka s odpověďmi na zaslané dotazy*. 2015.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Přílohy

Příloha 1 Přehled platných standardů IAS/IFRS k 1.1.2015

Číslo standardu	Název
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
IFRS 2	Share-based Payment
IFRS 3	Business Combinations
IFRS 4	Insurance Contracts
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Assets
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures
IFRS 8	Operating Segments
IFRS 9	Financial Instruments
IFRS 10	Consolidated Financial Statements
IFRS 11	Joint Arrangements
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities
IFRS 13	Fair Value Measurement
IFRS 14	Regulatory Deferral Accounts
IFRS 15	Revenue from Contracts with Customers
IAS 1	Presentation of Financial Statements
IAS 2	Inventories
IAS 7	Statement of Cash Flows
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IAS 10	Events After the Reporting Period
IAS 11	Construction Contracts
IAS 12	Income Taxes
IAS 16	Property, Plant and Equipment
IAS 17	Leases
IAS 18	Revenue
IAS 19	Employee Benefits
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IAS 23	Borrowing Costs
IAS 24	Related Party Disclosures
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
IAS 27	Consolidated and separate Financial Statements
IAS 28	Investments in Associates

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IAS 32	Financial Instruments: Presentation
IAS 33	Earnings Per Share
IAS 34	Interim Financial Reporting
IAS 36	Impairment of Assets
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS 38	Intangible Assets
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement
IAS 40	Investment Property
IAS 41	Agriculture

Zdroj: Pricewaterhousecoopers (2014)

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha 2 Struktura IFRS pro SME

Úvod	
Předmluva	
Oddíl	Název oddílu
1	Malé a střední podniky
2	Koncepty a obecné principy
3	Prezentace účetní závěrky
4	Výkaz o finanční situaci
5	Výkaz o úplném výsledku a výsledovka
6	Výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o úplném výsledku a nerozdělených zisků minulých let
7	Výkaz peněžních toků
8	Příloha k účetní závěrce
9	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
10	Účetní pravidla, odhady a chyby
11	Základní finanční nástroje
12	Ostatní finanční nástroje
13	Zásoby
14	Investice do přidružených společností
15	Investice do společných podniků
16	Investice do nemovitostí
17	Pozemky, budovy a zařízení
18	Nehmotná aktiva jiná než goodwill
19	Podnikové kombinace a goodwill
20	Leasingy
21	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
	Dodatek - průvodce vykazováním a oceňováním rezerv
22	Závazky a vlastní kapitál emitenta
23	Výnosy
24	Státní dotace
25	Výpůjční náklady
26	Úhrady vázané na akcie
27	Snížení hodnoty aktiv
28	Zaměstnanecké požitky
29	Daň ze zisku
30	Převody cizích měn
31	Hyperinflace
32	Události po skončení účetního období
33	Zveřejnění spřízněných stran

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

34	Specializované činnosti
35	Přechod na IFRS pro SME
Glosář	
Srovnávací tabulka	
Důvodová zpráva - samostatný materiál	
Ilustrativní účetní závěrka a prezentace a seznam	
Požadavků na zveřejnění - samostatný materiál	

Zdroj: International Accounting standards Board (2009)

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha 3 Vzor výkazu o finanční pozici

AKTIVA	
Krátkodobá aktiva	
Peníze	
Deriváty	
Obchodní a jiné pohledávky	
Zásoby	
Splatná daň	
Dlouhodobá aktiva	
Finanční investice	
Pozemky, budovy, zařízení	
Investice do nemovitostí	
Nehmotná aktiva	
Odložená daňová pohledávka	
Dlouhodobé pohledávky	
ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL	
Krátkodobé závazky	
Krátkodobé půjčky	
Obchodní a jiné závazky	
Splatná daň	
Rezervy krátkodobé	
Krátkodobá část závazků ze zaměstnaneckých požitků	
Krátkodobá část závazků z finančního leasingu	
Dlouhodobé závazky	
Bankovní úvěr	
Dlouhodobé obchodní a jiné závazky	
Odložený daňový závazek	
Rezervy dlouhodobé	
Dlouhodobé závazky vůči zaměstnancům	
Závazky z finančního leasingu	
Závazky celkem	
Vlastní kapitál	
Základní kapitál	
Nerozdělené zisky	
Závazky a vlastní kapitál celkem	

Zdroj: Paseková et. al (2012)

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha 4 Vzor výkazu o úplném výsledku

Výnosy	
Ostatní výnosy	
Výkonová spotřeba	
Mzdy a zaměstnanecké požitky	
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	
Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení	
Ostatní náklady	
Finanční výnosy	
Finanční náklady	
Zisk před zdaněním	
Daně ze zisku	
Zisk za období	

Zdroj: Paseková et. al (2012)