



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Název projektu	Rozvoj vzdělávání na Slezské univerzitě v Opavě
Registrační číslo projektu	CZ.02.2.69/0.0./0.0/16_015/0002400

Mezinárodní účetnictví

Distanční studijní text

Beáta Blechová

Karviná 2018



**SLEZSKÁ
UNIVERZITA**
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Obor: Účetnictví, Ekonomie

Klíčová slova: Koncepční východiska harmonizace, příčiny odlišnosti národních úprav účetnictví a výkaznictví, faktory ovlivňující tvorbu systému regulace účetnictví, regulace účetního výkaznictví a regulace běžného účetnictví právní normou, regulace účetnictví, standardy, národní a nadnárodní platnost standardů, standardní hierarchie pravidel regulujících účetnictví na národní úrovni, klasifikace účetního výkaznictví, vnější faktory, vnitřní faktory, vlastnosti klasifikace, mikroekonomický přístup, účetnictví v makroekonomickém prostředí, klasifikace podle stylu regulace účetnictví, hierarchický model, harmonizace a standardizace účetnictví, nástroje harmonizace účetnictví Evropské unie, US GAAP (General Accepted Accounting Principles), Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, nová strategie harmonizace účetnictví, mechanismus implementace standardů v Evropské unii, mechanismus zabezpečující dodržování pravidel, dosavadní vývoj účetních standardů, struktura a cíle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, proces tvorby účetních standardů, koncepční rámec, východiska sestavení rozvahy, obecné požadavky na klasifikaci aktiv a závazků a jejich zveřejnění v rozvaze, řazení aktiv a závazků a vlastního kapitálu v rozvaze, forma rozvahy, kritéria sestavením výsledovky, náklady, výnosy, zisk, ztráta, formát výsledovky, jednostupňová výsledovka, vícestupňová výsledovka, úplný výsledek hospodaření, klasifikace dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv.

Anotace: Aktualizovaná distanční studijní opora Mezinárodní účetnictví je určena studentům bakalářského kombinovaného studia Slezské univerzity, Obchodně podnikatelské fakultě v Karviné.

V rámci studia aktualizované studijní opory se studenti postupně seznámí s koncepčními východisky procesu harmonizace účetnictví, s problematikou strukturalizace systémů regulace účetnictví a obecně s vývojem procesu harmonizace účetnictví. Následně je tato oblast harmonizace řešena z hlediska specifik, odlišností nebo naopak společných prvků a to jak v rámci Evropské unie, USA tak v rámci celosvětové harmonizace Mezinárodními účetními standardy.

V další části studijní opory budou studenti seznámeni s Koncepčními rámci IFRS a US GAAP, které tvoří teoretický základ pro konkrétní účetní standardy a zásady, se strukturou jednotlivých účetních výkazů jako je výsledovka a rozvaha a s charakteristikou dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vykazovaného podle požadavků IFRS a US GAAP.

Autor: **Ing. Blechová Beáta, Ph. D.**

Obsah

ÚVODEM.....	5
RYCHLÝ NÁHLED STUDIJNÍ OPORY.....	6
1 KONCEPČNÍ VÝCHODISKA PROCESU HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ A REGULACE ÚČETNICTVÍ	8
1.1 Vývoj účetnictví	9
1.2 Koncepční východiska harmonizace.....	10
1.3 Regulace účetnictví	17
1.4 Národní regulace účetnictví	19
1.5 Modely finančního účetnictví.....	22
1.6 Rozšířený hierarchický model.....	27
2 HISTORICKÉ ETAPY PROCESU HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	30
2.1 Podstata harmonizace účetnictví	31
2.2 Nástroje harmonizace účetnictví v Evropské unii.....	32
2.3 Nová strategie harmonizace účetnictví	35
2.4 Historický vývoj US GAAP (všeobecně uznávaných účetních zásad).....	38
3 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	46
3.1 Historický vývoj US GAAP (všeobecně uznávaných účetních zásad).....	47
3.2 Struktura nadace IASC.....	50
3.3 Proces tvorby účetních standardů.....	53
3.4 Sbližování IFRS a US GAAP.....	56
4 KONCEPČNÍ RÁMEC PODLE US GAAP A IAS/IFRS.....	60
4.1 Charakteristika koncepčního rámce US GAAP	61
4.2 Prvky účetních výkazů podle koncepčního rámce US GAAP	63
4.3 Koncepční rámec podle IFRS	69
4.4 Cíl a základní prvky účetní závěrky podle koncepčního rámce IFRS	70
4.5 Základní předpoklady sestavování účetní závěrky a její kvalitativní charakteristiky.....	74
4.6 Způsoby oceňování jednotlivých prvků účetních výkazů.....	75
5 ZÁKLADNÍ ÚČETNÍ VÝKAZY PODLE US GAAP A IAS/IFRS.....	79
5.1 Charakteristika struktury Výkazu finanční pozice - rozvahy podle US GAAP a IFRS 80	

5.2	Charakteristika struktury Výkazu úplného výsledku (výsledovky) podle US GAAP a IFRS	87
6	NEHMOTNÁ A HMOTNÁ AKTIVA PODLE US GAAP A IAS/IFRS	95
6.1	Charakteristika hmotného a nehmotného majetku podle US GAAP	96
6.2	Charakteristika hmotného a nehmotného majetku podle IFRS.....	98
7	IAS/IFRS A PROBLEMATIKA SPECIFIK MALÝCH A STŘEDNÍCH FIREM	104
7.1	Charakteristika malých a středních podniků	104
7.2	Hlavní výhody jazyka globálního účetního výkaznictví IFRS pro MSP (SME)	111
	LITERATURA	114
	SHRNUTÍ STUDIJNÍ OPORY	117
	PŘÍLOHA 1	119
	PŘÍLOHA 2	120
	PŘÍLOHA 3	123
	PŘEHLED DOSTUPNÝCH IKON.....	125

ÚVODEM

Milí studenti,

dříve než se začnete věnovat studiu problematiky Mezinárodního účetnictví, zopakujte si látku ze základního kurzu Finanční účetnictví I, jelikož na tuto problematiku modul navazuje.

S jednotlivými kapitolami se seznamujte postupně, tak jak jsou za sebou řazeny, jelikož na sebe obsahově navazují a postupně rozšiřují vaše znalosti.

Při studiu každé kapitoly si prostudujte cíle kapitoly, klíčová slova, co byste měli umět a jaké znalosti získáte.

Doporučuji vracet se k jednotlivým kapitolám a probranou látku si postupně opakovat. Věnujte prosím pozornost kontrolním otázkám a úkolům k zamýšlení, které vám usnadní porozumět probírané problematice. Klíč ke kontrolním otázkám – odpovědi - jsou v textu předchozí kapitoly či podkapitoly. Úkoly k zamýšlení konzultujte ve fóru elektronického kurzu se spolustudenty a nebo v případě zájmu, mohou být předmětem zájmu na prezenční části výuky.

Studijní text je doplněn přílohou.

Přeji vám příjemné studium a úspěch u zkoušek.

RYCHLÝ NÁHLED STUDIJNÍ OPORY

Cílem aktualizované studijní opory je umožnit studentům orientovat se ve složité oblasti Mezinárodního účetnictví, tak aby lépe porozuměli logice jednotlivých standardů IFRS a US GAAP. Opora je zaměřena na problematiku účetnictví a vykazování podnikatelských subjektů. Struktura distanční studijní opory je aktualizována v souladu se syllabem předmětu. Jednotlivé kapitoly jsou doplněny o aktuální informace týkající se problematiky procesu harmonizace účetnictví.

V procesu globalizace se jeví jako stále naléhavější požadavek na přizpůsobení účetních zásad potřebám celosvětového trhu. Tyto požadavky vyplývající z globalizace mají vliv na harmonizaci účetnictví a na rozšiřování záběru účetnictví. Jejich cílem je, aby účetnictví reagovalo na potřeby všech uživatelů účetních výkazů, které jsou výsledkem činnosti ekonomických jednotek v určitém období. Účetní systémy v jednotlivých zemích by se měly při-způsobit potřebám mezinárodních kapitálových trhů a globální ekonomiky.

Potřeba harmonizace účetní terminologie, účetních pravidel a účetních zásad v mezinárodním měřítku, našla svůj odraz ve vytvoření nadnárodních účetních norem. Z nichž nejvýznamnější jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a Obecně uznávané účetní standardy US GAAP.

Historie vzniku standardů (IAS/IFRS) začíná v roce 1973, kdy byl založen Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (IASC), který vydával Mezinárodní účetní standardy (IAS). V roce 2001 byl Výbor nahrazen Radou pro IAS (IASB). Jejím cílem je vyvíjet, zlepšovat a vydávat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

US GAAP jsou nejstarším uceleným národním účetním systémem, který odpovídá potřebám ekonomiky orientované na trh. Jedná se o zásady primárně zaměřené na sestavování a zveřejňování účetních výkazů, jejichž hlavním úkolem je poskytovat pravdivé informace o ekonomické situaci účetní jednotky všem uživatelům.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, i když nestanoví obecně platnou právní normu, jsou v závislosti na typu právního prostředí přijímány do národních i nadnárodních legislativ. Aplikace těchto standardů je v současné době, na základě požadavků směrnic a nařízení Evropské unie, povinně vyžadována u konsolidovaných účetních závěrek účetních jednotek, jejichž cenné papíry jsou obchodovatelné na burzách ve státech Evropské unie.

Při studiu studijní opory se postupně seznámíte se základní charakteristikou, klasifikací a specifikací jednotlivých účetních systémů, s vývojem procesu harmonizace mezinárodního účetnictví, s vymezením základních účetních výkazů sestavovaných podle

IFRS i US GAAP a s charakteristikou dlouhodobého majetku z pohledu Mezinárodních účetních standardů i obecně uznávaných účetních standardů.

Po úspěšném prostudování studijní opory získáte základní přehled o IFRS a USGAAP, potřebné znalosti, které vám umožní orientovat se v účetních výkazech účetní závěrky a přehled o vývoji procesu harmonizace účetnictví. Budete schopni určit jednotlivé složky majetku a orientovat se v požadavcích IFRS a US GAAP.

1 KONCEPČNÍ VÝCHODISKA PROCESU HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ A REGULACE ÚČETNICTVÍ



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

V první kapitole se seznámíte s vývojem účetnictví a s jeho základní charakteristikou. Budou zde definovány faktory, které způsobují odlišnosti v účetnictví jednotlivých zemích. Dále se zde seznámíte s induktivním přístupem členění účetních systémů na např. angloamerický, evropský nebo smíšený. V této kapitole se rovněž zaměříme na problematiku srovnatelnosti účetních výkazů a to jak z pohledu časové řady jedné účetní jednotky, tak srovnatelnosti mezi jednotlivými firmami, ale i v mezinárodním kontextu.

Budete rovněž seznámeni s problematikou týkající se zdrojů vykazovaných účetních dat, charakteristikou běžného účetnictví a specifiky národní regulace účetnictví. Seznámíte se zde se základní charakteristikou regulace běžného účetnictví i účetního výkaznictví a s jednotlivými modely regulace jako je regulace právní normou, regulace účetními standardy a regulace účetnictví kombinovanou právní normou a účetními standardy.

V této kapitole se budeme také věnovat jednotlivým modelům finančního účetnictví podle deduktivního členění. Seznámíte se zde s mikroekonomickým, makroekonomickým modelem účetnictví a s kulturně sociálním přístupem. Dále se budeme věnovat rozšířenému hierarchickému modelu, klasifikujícího účetní systémy do dvou skupin a to podle vlivu kapitálového trhu na podnikatelské prostředí.



CÍLE KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly budete umět:

- charakterizovat vývoj účetnictví
- definovat základní úkoly účetnictví
- definovat nejčastější faktory, které jsou důvodem odlišností účetních systémů
- naučíte se klasifikovat jednotlivé účetní systémy
- charakterizovat problémové oblasti srovnatelnosti účetních výkazů
- popsat jednotlivé účetní výkazy
- charakterizovat informační zdroje zpracované v běžném účetnictví
- vysvětlit rozdíl mezi samoregulací a vnější regulací účetnictví
- charakterizovat jednotlivé účetní výkazy jako je rozvaha a výsledovka

- vysvětlit obecný systém klasifikace účetních systémů
- popsat základní modely účetnictví podle deduktivního členění
- charakterizovat rozšířený hierarchický model účetnictví
- definovat jednotlivé modely národní regulace účetnictví
- vysvětlit obecnou strukturu zákonů a norem v systému regulujícím účetnictví

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY



Koncepční východiska harmonizace, příčiny odlišnosti národních úprav účetnictví a výkaznictví, faktory ovlivňující tvorbu systému regulace účetnictví. Regulace účetního výkaznictví a regulace běžného účetnictví právní normou, regulace účetnictví, standardy, národní a nadnárodní platnost standardů, standardní hierarchie pravidel regulujících účetnictví na národní úrovni, Klasifikace účetního výkaznictví, vnější faktory, vnitřní faktory, vlastnosti klasifikace, mikroekonomický přístup, účetnictví v makroekonomickém prostředí, klasifikace podle stylu regulace účetnictví, hierarchický model.

1.1 Vývoj účetnictví

Vznik účetnictví nelze přesně datovat. Objevuje se od počátků lidské civilizace, kdy se začaly zaznamenávat údaje o množství a cenách především zemědělských produktů. S rozvojem obchodu se účetní záznamy začínají využívat i v této oblasti. Například poměrně podrobné účetní systémy byly používány v Persii a Osmanské říši.

Účetnictví bylo poprvé písemně popsáno v roce 1494 v knize italského mnicha Luca Pacioliho (1445-1517) "Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proporcionalita", kde sjednotil účetní metody, které se v praxi používaly již nejméně dvě století.

K dalšímu významnému rozvoji došlo v 16-18. století, v souvislosti s rozvojem kapitalismu. Například v roce 1588 John Mellis a v roce 1635 Richard Dafforne vydali několik publikací, které se věnovaly vzniku účetnictví a jeho použití v praxi.

Ananias Charles Littleton (1886 -1974), profesor na Illionské univerzitě definuje sedm základních podmínek nutných pro vznik systematického vedení účetních knih:

- soukromé vlastnictví – existence soukromých vlastníků, kteří podnikají
- kapitál – existence obchodního a bankovního kapitálu a investovaného majetku

- směna výrobků – existence rozvinutých směnných vztahů
- existence úvěrů
- písmo – umožňuje trvalý záznam
- peníze – používání peněz jako všeobecné míry hodnot
- znalost aritmetiky

Účetnictví vzniklo z praktické potřeby řemeslníků a obchodníků, kteří ročně sepisovali majetek a závazky a jejich srovnáním vypočítali obchodní jmění. S postupem času začali v průběhu roku sledovat např.: jednotlivé pohledávky, dluhy závazky, peněžní prostředky, zásoby, náklady a výnosy apod. Postupně tak účetní zápisy začaly obsahovat všechny složky majetku (aktiv) a jejich zdrojů (pasiv), a tím se z nich stal uzavřený celek neboli podvojný účetnictví.

S postupně rostoucím významem účetnictví se stále častěji využívají účetní zápisy jako důkazní prostředek při vedení sporů a to zejména při užívání a ochraně práv věřitele před dlužníkem a dlužníka před věřitelem. Obchodníci, kteří řádně vedli účetní záznamy o obchodních transakcích v účetních knihách, měli v případech vzniklých sporů, mnohem větší šanci uspět u soudu. Později mají zájem na vedení účetnictví jak daňové, tak i finanční státní orgány (Hora 2006).

Účetnictví postupně reaguje na rozvoj národního i nadnárodního ekonomického prostředí a na nové světové tendence, které se projevují ve finančním managementu.

1.2 Koncepční východiska harmonizace

Základním **úkolem účetnictví** je zachytit všechna data ekonomické reality účetní jednotky a ty následně zpracovat do podoby odpovídajících informací.

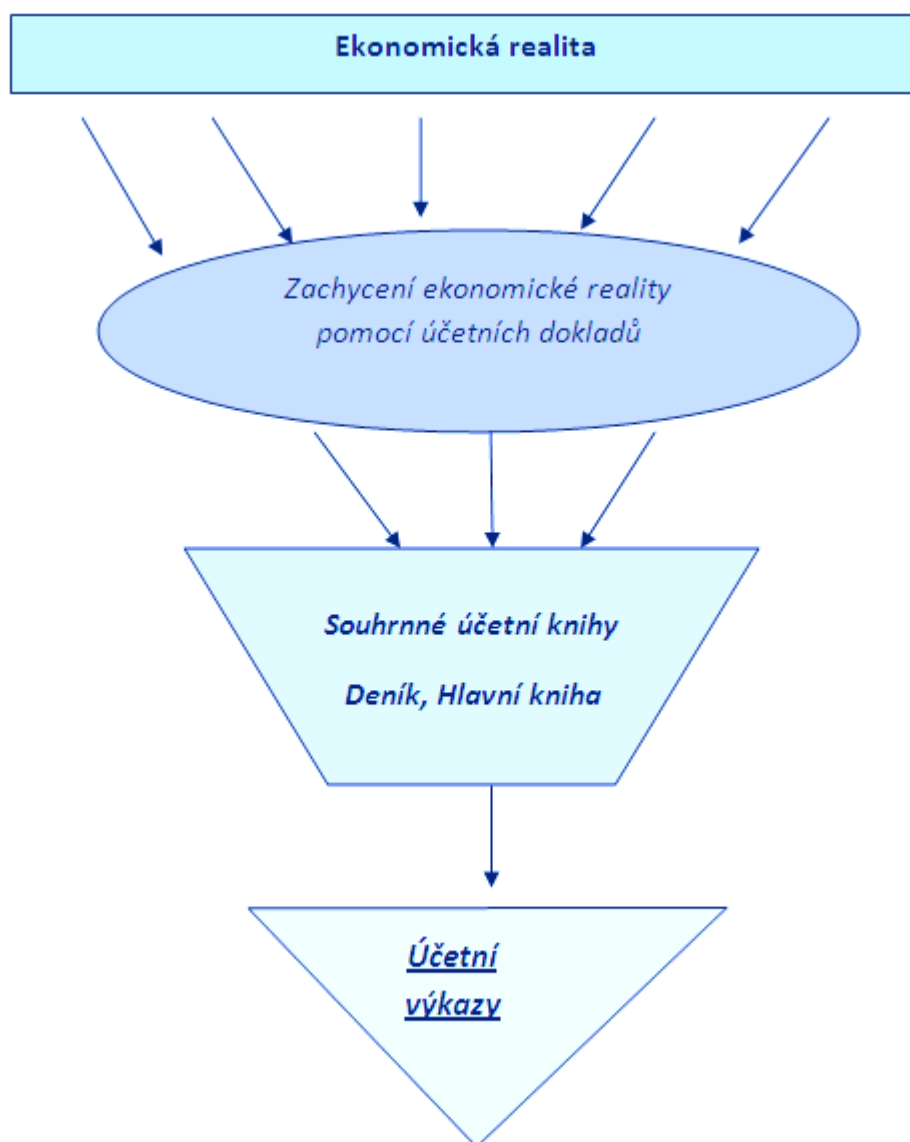
Pod pojmem účetnictví je k nalezení opravdu velké množství definic např.:

- Účetnictví je systém evidence ekonomických informací, které vyplývají z činnosti účetních jednotek a jehož cílem je podávat věrný a poctivý obraz o jejich činnosti a výsledcích jejich hospodaření
- Účetnictví je nástrojem pro sledování a zobrazování stavů, toků a výsledků podnikatelské činnosti.
- Účetnictví je vědou o sběru, záznamu, klasifikaci, sumarizaci, interpretaci finančních a jim obdobných informací.
- Účetnictví je jazykem podnikatelské komunikace.
- Účetnictví je činnost vedoucí k zjištění stavu a změn majetku a jeho zdrojů, výsledku hospodaření za určité období. Umožňuje kontrolu hospodaření.

- Účetnictví je písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku, a to v peněžních jednotkách.
- Účetnictví je nástroj pro sledování a zobrazení stavů, toků a výsledků podnikatelské činnosti v peněžních jednotkách. Je uspořádaným systémem evidence s určitými, vesměs obecně platnými normami a definovanými pravidly.

S jednotlivými definicemi se můžeme setkat jak v účetní legislativě, tak v publikacích mnoha autorů jako např. Kovanicové, Dvořákové, Hýblové, Ficbauera a dalších.

Obecně lze tedy konstatovat, že účetnictví se zabývá kvantifikací ekonomických jevů v peněžním vyjádření. Podává spolehlivé informace o ekonomické zdatnosti daného subjektu tak, aby na jejich základě mohl každý informovaný uživatel vyvodit odpovídající závěry a učinit rozhodnutí.



Obrázek 1: Základní schéma zpracování ekonomických informací

Mezi **základní charakteristiky teorie moderního podvojného účetnictví** patří:

- princip podvojnosti
- účtování v jednotné měně
- existence kapitálu
- definování zisku nebo ztráty
- stanovení účetního období
- nepřetržitost vedení účetnictví

Ve světě existuje mnoho rozdílných účetních systémů a hlavním důvodem jejich vzniku je kromě jiného různorodý historický vývoj jednotlivých oblastí a politické vlivy.

Každá země má svůj specifický národní regulační systém finančního účetnictví a výkaznictví, který vyplývá ze všeobecných odlišností v ekonomických, společenských, politických systémech, ale i z existence určitých specifických faktorů přímo nebo nepřímo ovlivňujících účetnictví.

Jelikož se národní úpravy finančního účetnictví a výkaznictví liší, jsou pro účely nadnárodního porovnávání nevyhovující. Odlišnosti v účetnictví stanoví významnou překážku při investování a obchodování.

Podle např. Dvořákové, Bohušové, Hýblové jsou nejčastějšími **faktory odlišností účetních systémů** především:

- míra regulace účetnictví v rámci jednotlivých právních systémů
- vztah účetnictví a daní
- převažující typ účetních jednotek
- účetní a auditorská profese
- stupeň implementace zásady opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření
- vykazování daně ze zisku
- definování okruhu uživatelů účetních výkazů
- volba oceňovacích veličin, zejména rozsah uplatnění historických cen
- stupeň zohlednění inflace
- externí vlivy

Podle klasifikace účetních systémů můžeme rozdělit země do těchto skupin:

- státy s kapitálovým trhem, velkým počtem akcionářů a externích uživatelů účetních informací,
- státy s nevýznamným počtem externích uživatelů účetních informací, ale s významným úvěrovým financováním ze strany bank a jiných finančních institucí.

Účetní systém s **výrazným** vlivem externích uživatelů účetních informací a významným kapitálovým trhem vede k odtržení účetních a daňových pravidel a silnému vlivu auditorské a účetní profese.

Jako nejvýznamnější vazba mezi faktory, které jsou příčinou odlišností účetních systémů, se jeví vztah mezi účetnictvím, právním systémem s určitým typem právní kultury a způsobem financování účetních jednotek.

Právní systémy jsou jedním z rozhodujících faktorů, které mají vliv na regulaci národních účetních systémů.

Podle induktivního přístupu k členění jednotlivých účetních systémů lze je rozdělit do několika typů (Ficbauer 2009, Hýblová 2004, Žárová 2006):

- **anglosaský model** (angloamerický) – finanční účetnictví se zaměřuje hlavně na externí uživatele – akcionáře, dodavatele, a to formou zveřejňování účetních závěrek. Model vede k reálnému zobrazení finanční pozice, výkonnosti a peněžních toků. Výsledkem uplatňování obecně uznávaných účetních zásad a principů je pravdivý a věrný obraz ekonomické situace účetní jednotky.

V zemích, které používají tento systém, je velice rozvinutý peněžní a kapitálový trh, je zde vysoká úroveň vzdělání, působí zde velké množství velkých národních a nadnárodních korporací. Účetnictví není ovlivněno daňovými hledisky. Regulace tohoto systému funguje na základě zvykového práva, a tudíž existuje mnohem větší volnost v přizpůsobování se novým trendům. Můžeme tady zařadit například USA, Velká Británie, Holandsko.

- **jihoamerický (inflační) systém** – z důvodů vysoké inflace se v zemích jižní Ameriky využívá tzv. inflační účetnictví pro věrnější zobrazení reality v účetních výkazech. Jelikož inflace soustavně znehodnocuje používané historické oceňovací veličiny

v účetnictví, v praxi se opouští zásada historických cen. Účetní výkazy se v těchto zemích často používají jako výkazy daňové. Účetnictví se tedy orientuje převážně na potřeby vlády.

- **evropské systémy** (kontinentální) – zahrnuje země „západní“ Evropy tzn. kontinentální evropské státy kromě postkomunistických, dále Japonsko a francouzsky

mluvící africké země. Tento systém účetnictví je zaměřen na ochranu vlastníků a věřitelů. Je zde úzká vazba mezi účetnictvím a zdaňováním (účetní zisk je základem pro určení daně z příjmu). Společnosti jsou úzce spojeni s bankovním systémem, který poskytuje společnostem většinu potřebného kapitálu. Finanční účetnictví je silně ovlivněno daňovými aspekty a legislativou, což může způsobit zkreslení věrného obrazu o ekonomické situaci účetní jednotky. Je tedy považováno za konzervativní.

- **smíšený systém** – je typický pro většinu postkomunistických zemí. Jedná se o specifický model. Tento systém hledá spojení mezi centrálním ekonomickým plánováním a tržní ekonomikou. V řadě zemí je možné pozorovat tendence vedoucí k přechodu na model kontinentální.

V podmínkách globalizace ekonomiky dochází k rušení bariér v oblasti toků mezi různými světovými regiony a zeměmi. Týká se to především mezinárodních kapitálových trhů.

K příznakům celosvětového ekonomického rozvoje můžeme dle jednotlivých autorů zařadit následující jevy:

- rostoucí tok zboží a služeb mezi jednotlivými státy,
- rozvoj mezinárodních kapitálových toků,
- vznik nadnárodních ekonomických korporací,
- rozvoj nadnárodních investic,
- rozšíření hospodářské spolupráce mezi zeměmi,
- růst významu mezinárodních hospodářských organizací.

Stále více sílí tlak nadnárodních společností a jejich potřeby vzájemného porovnávání účetních informací, které se lišily, byly hlavním důvodem pro zahájení mezinárodního procesu harmonizace účetnictví.

Hlavní zdroj informací týkajících se výsledků působení ekonomických jednotek v určitém období představují účetní výkazy, které jsou vytvářeny v poslední etapě procesu zpracování informací v účetnictví a obsahují informace charakterizující činnost ekonomické jednotky, jakož i výsledky, kterých dosáhla v různých oblastech této činnosti v průběhu účetního období.

Při odstraňování překážek a omezení kapitálových toků mezi různými zeměmi je třeba brát v úvahu mezinárodní kontext. Je nezbytné, aby účetní výkazy ekonomických jednotek byly srozumitelné účastníkům kapitálových trhů z různých států. Aby uživatelé účetních informací zveřejňovaných v účetních výkazech mohli posoudit vývoj hospodaření účetní jednotky, měly by být tyto informace srovnatelné.

Problematika srovnatelnosti účetního výkaznictví je velmi rozsáhlá a můžeme ji rozdělit do několika částí:

- srovnatelnost v časové řadě jedné účetní jednotky
- srovnatelnost s tuzemskými účetními jednotkami v zemi, kde je účetnictví regulováno národními předpisy
- srovnatelnost mezinárodní

Srovnatelnost účetních výkazů v časové řadě

Srovnatelnost výsledku jediné účetní jednotky je zajištěná dodržováním obecně uznávané zásady konzistence, která požaduje, aby účetní jednotka používala zvolenou účetní politiku, metodu účtování a vykazování časově nepřetržitě a věcně důsledně.

I přes dodržování této zásady může být srovnatelnost ovlivněna následujícími faktory:

- změnami v legislativě – např.: v obchodním právu, zdravotním a sociálním pojištění
- změny v ekonomickém prostředí – změny ve mzdové politice, změny úrokových sazeb
- neexistence srovnávacích údajů – např.: z důvodů změn v daňové a účetní legislativě
- změny v technice, technologii v zásobování

Srovnatelnost s domácími firmami

Jelikož každá účetní jednotka existuje v určitém prostředí součástí, kterého jsou i další konkurenční podniky, je důležitá průřezová srovnatelnost s úrovní hospodaření konkurenčních firem. Jednotlivé položky účetních výkazů (jejich obsah) jsou odlišné v závislosti na **účetní politice** účetní jednotky.

DEFINICE



Účetní politiku účetní jednotky můžeme definovat jako konkrétní uplatnění obecných zásad, pravidel, postupů a metodik.

Mezi účetními zásadami existují takové, které se vytvořily historicky. Tyto zásady mají charakter všeobecně uznaných univerzálních pravidel pro vedení účetnictví. Existence univerzálních metod pro vedení účetnictví a účetních zásad se přičinila k tomu, že účetnictví bylo uznáno za určitý světový jazyk v oblasti podnikání.

Vedení podniku má v mnoha případech určitou volnost v tom, jak konkrétní události posoudit a tím může vznikat rozdíl mezi stejnými položkami účetních výkazů různých účetních jednotek. Tyto rozdíly následně mohou narušit srovnatelnost účetních informací.

Nejčastěji se můžeme setkat s rozdíly způsobenými uplatněním:

- odlišné metody odpisování,
- rozdílného způsobu oceňování zásob,
- účetního řešení úvěrových nákladů v případě pořizování dlouhodobého hmotného majetku.

Stupeň srovnatelnosti účetních informací může rovněž ovlivnit:

- rozdílnost účetních jednotek ve způsobu ocenění majetku peněžní jednotkou (majetek je oceněn např. historickými cenami nebo reálnou hodnotou)
- odlišná aplikace principu opatrnosti, která je výsledkem finanční strategie účetní jednotky
- rozdílnost při vykazování přechodných položek (využívání dohadných položek a účtů časového rozlišení).

V neposlední řadě může srovnatelnost mezi firmami zkomplikovat odlišný výklad obecně formulovaných pravidel a rozdílné uplatňování stanovených účetních postupů (právní norma, zvykové právo, standardy), což se následně projeví v rozdílném vykazování obdobné transakce v účetních knihách a tím ve výkazech účetní závěrky.

Vzniklé problémy při srovnávání jednotlivých účetních jednotek je možné minimalizovat čerpáním podrobných doplňujících informací z údajů, které jsou zveřejněny například v příloze k účetním výkazům.

Mezinárodní srovnatelnost

Vedle společných a univerzálních účetních zásad existují i zásady, které byly utvářeny společenskoekonomickými systémy v různých zemích. V důsledku toho mají účetní systémy v každé zemi také svá specifika, která způsobují, že účetní výkazy ekonomických jednotek v různých zemích nejsou zcela porovnatelné. Uživatelé informací obsažených v účetních výkazech různých společností z různých zemí se tak mohou při snaze o srovnatelnost setkat s několika druhy problémů:

- včasnost informací ve zveřejňovaných účetních závěrkách vyplývá nejčastěji z uplatňovaných národních legislativ a rozdílnost jednotlivých pravidel může způsobit informační zpoždění,
- včasnost informací je závislá na rychlosti a kvalitě ověření účetních výkazů a vypracování auditorské zprávy,
- rozdíly v interpretaci jednotlivých konkrétních pojmů jako výsledek jazykové a terminologické bariéry,
- odlišná forma účetních výkazů,
- rozdíly v klasifikaci aktiv a pasiv a jejich zařazení ve zveřejňovaných účetních výkazech,
- rozsah zveřejňovaných účetních informací,

- rozdíly vyplývající z odlišného uplatňování účetních zásad a současně dodržování těchto účetních zásad by mělo zajistit věrohodnost a praktickou využitelnost informací obsažených v účetních výkazech. Jedná se o to, aby na základě těchto informací bylo možné provést správné ohodnocení finanční situace, majetku a hospodářských výsledků dané ekonomické jednotky a následně přijmout adekvátní ekonomická rozhodnutí.

K ZAMYŠLENÍ



Zamyslete se nad tím, zda existuje souvislost mezi typem právní kultury a regulačním systémem účetnictví v Evropě. Pokuste se definovat základní funkce a úkol účetnictví. Určete, proč účetnictví nemá primárně sloužit daňovým potřebám.

KONTROLNÍ OTÁZKY



1. Kdy můžete datovat vznik účetnictví?
2. Jaké jsou základní úkoly účetnictví?
3. Definujte základní charakteristiky teorie moderního podvojného účetnictví.
4. Které faktory způsobují odlišnosti účetních systémů?
5. Definujte modely účetních systémů podle induktivního členění.
6. Vysvětlete problémy vzniklé v souvislosti se srovnáváním účetních informací.

1.3 Regulace účetnictví

Regulace finančního účetnictví je ovlivněna tradicemi, zvyklostmi, legislativním prostředím a probíhá v různých státech v různém rozsahu a rozdílným způsobem. Odlišné koncepční pojetí hlavních cílů finančního účetnictví může být zdrojem odlišného obsahu položek účetních výkazů, i když se vykazují pod stejným názvem.

Účetní výkazy poskytují koncentrované informace o ekonomické situaci účetní jednotky. Sestavují se k určitému okamžiku, v tom případě se jedná o **rozvahu** – přehled o majetku a zdrojích krytí účetní jednotky nebo za určitý časový interval a v tom případě hovoříme o **výsledovce** – přehledu o nákladech a výnosech. Veškeré informace zpracované v účetních výkazech mají svůj původ v běžném účetnictví.

Prvotní zdroj informací zpracovaných v běžném účetnictví tvoří účetní doklady. Všeobecně platí, že každá účetní operace musí být doložena účetním dokladem.

Běžné účetnictví tvoří:

- soustava souhrnných účetních knih – deník, hlavní kniha,
- soustava analytických účetních knih.

Běžné účetnictví tudíž znamená průběžné vedení účetních knih a podrobné zpracování účetních dat, ze kterých se následně sestaví účetní výkazy obsahující spolehlivé, pravdivé a věrné informace o ekonomické zdatnosti účetní jednotky.

Uživatelů účetních informací je celá řada např.:

- Investoři, akcionáři – poskytovatelé rizikového kapitálu,
- Zaměstnanci,
- Poskytovatelé výpůjčního kapitálu,
- Dodavatelé a jiní obchodní věřitelé
- Zákazníci,
- Vlády a jejich orgány,
- Veřejnost
- Vedení- management účetní jednotky

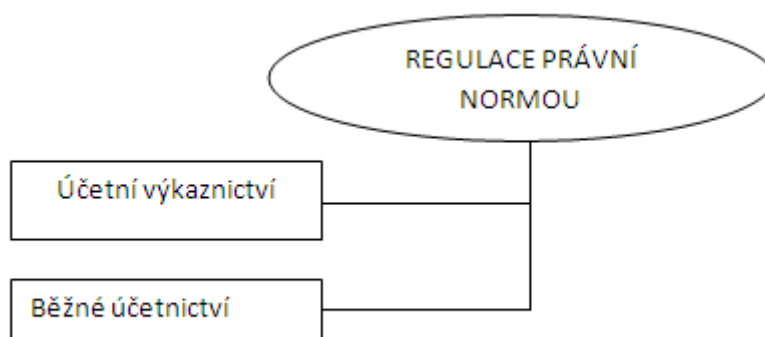
Regulace finančního účetnictví se v jednotlivých zemích realizuje formou:

- **samoregulace** tzn., že účetní jednotka přímo sama zabezpečuje regulaci svého účetnictví v souladu s národními účetními standardy. Účetní specialista se řídí obecně uznávanými zásadami a národními účetními standardy. Vliv státu je slábnoucí v závislosti na zvýšené míře samoregulace.
- **vnější** regulace znamená, že účetnictví je řízeno prostřednictvím státu nebo profesních organizací. Čím vyšší je míra vnější regulace, tím silnější je vliv státu na regulaci a tím nižší je úroveň regulace vlivem světově uznávaných účetních standardů. V případě velmi silné regulace účetnictví státem, která znamená jednotná řešení, hovoříme o unifikaci účetnictví.

1.4 Národní regulace účetnictví

Usměrnování a řízení finančního účetnictví probíhá v různých zemích odlišným způsobem a v různém rozsahu. Z obecného pohledu znamená regulace účetnictví stanovení národních pravidel pro vedení účetnictví v daném státě a pro poskytování účetních informací externím uživatelům. Seznámíme se zde s následujícími způsoby regulace:

- **regulace právní normou** tzn., že řízení účetnictví je v pravomoci státního orgánu, který vydává závazné účetní předpisy v podobě zákona, vyhlášek, směrnic nebo národních standardů. Tyto legislativní normy ukládají účetním jednotkám povinnosti a současně řeší i sankce za jejich neplnění. Regulace se může primárně odvíjet od účetních výkazů nebo od běžného účetnictví.



Obrázek 2: Regulace právní normou.

REGULACE PRÁVNÍ NORMOU BĚŽNÉHO ÚČETNICTVÍ

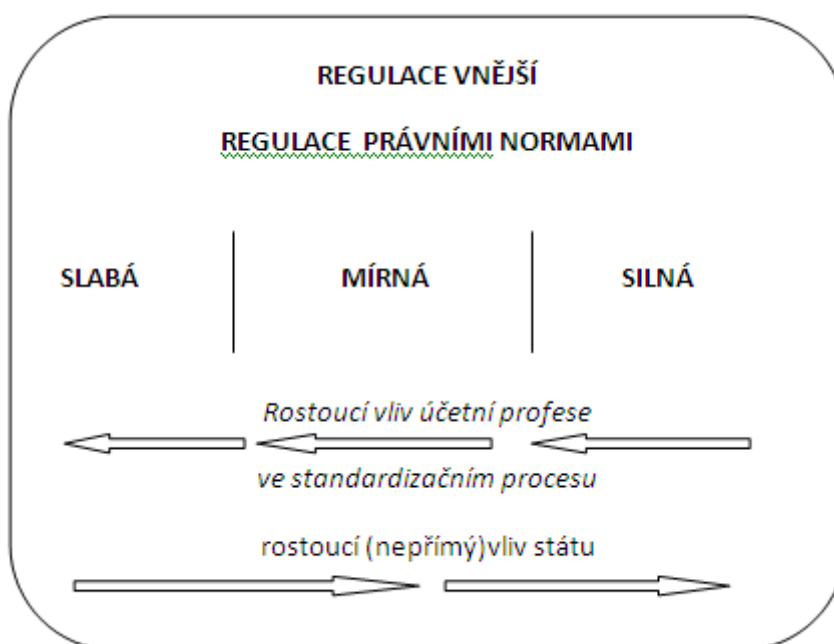
Koncepčně se jedná o systém postavený na římském právu (co není upraveno zákonem, neplatí) a můžeme se s ním setkat v celé řadě států kontinentální Evropy. Regulace se soustřeďuje na zachycení konkrétních ekonomických jevů, a to v různém stupni podrobnosti, které se následně shrnují do účetních výkazů. Účetní výkazy jsou upraveny jen formálně např. doporučenými vzory nebo jednotnou formou. Výsledkem regulace právní normou jsou **závazné účtové osnovy**.

Nevýhodou této regulace je její nepružnost, protože každá změna právní normy musí projít zdoluhavým změnovým legislativním řízením. Další nevýhodou je platnost právní normy, která je vždy omezena hranicemi daného státu, což může být důvodem k nesrovnatelnosti účetních systémů různých zemí (Hýblová 2004, Bohušová 2013, Ficbauer 2011, Kovanicová 2005).

REGULACE PRÁVNÍ NORMOU ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Primární regulace účetního výkaznictví je uskutečňována právními normami zaměřenými na výstupy z účetnictví tj. účetní výkazy, které ze zákona musí splňovat požadavky uživatelů účetních informací (viz uživatelé účetních informací).

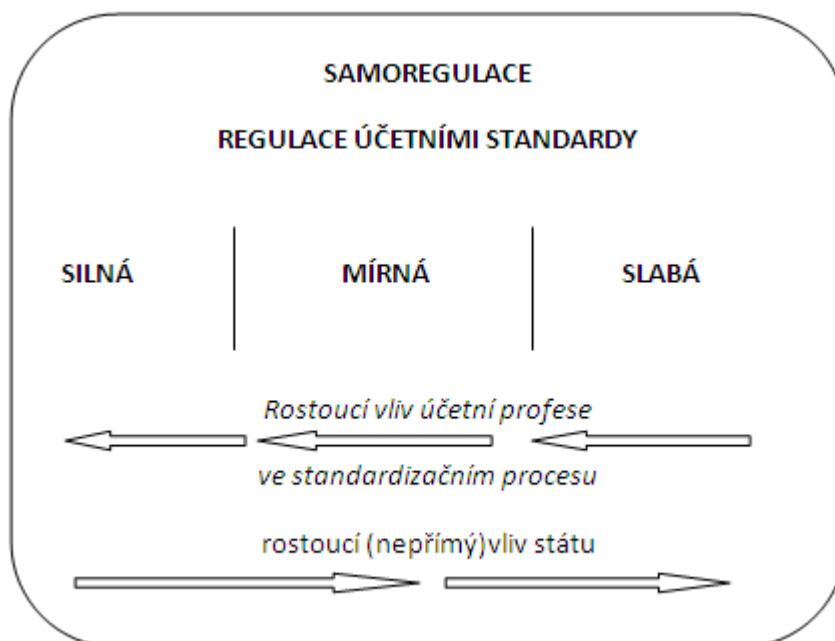
Běžné účetnictví je usměrňováno nepřímo právě přes vymezené požadavky na účetní výkazy. Jedná se tedy o *sekundární* proces regulace, který však může být jak mírný (prostřednictvím směrné účetní osnovy, která stanoví rámec účetního modelu), tak velmi silný (formou závazných účetních předpisů jako jsou např. sbírky souvztažností).



Obrázek 3: Obrázek regulace právní normou. Zdroj (Kovanicová 2005)

- **regulace účetními standardy** tzn., že regulace je koncepčně založená na zvykovém tzn. precedenčním právu. Účetní profesionál dobrovolně dodržuje při řešení účetních operací účetní standardy, které reprezentují soubor přijatých předpokladů a nejvhodnějších postupů, zásad a metod účetní praxe, které jsou vydávány nezávislou organizací. V případě regulace účetními standardy je vliv státu omezen na minimum a účetnictví se jeví jako nezávislé odvětví.

Tento model regulace je charakteristický pro státy anglosaského typu. Hovoříme zde o tzv. samoregulaci. Účetní standardy mohou mít jak národní, tak nadnárodní účinnost.



Obrázek 4: Obrázek: regulace standardy. Zdroj Kovanicová 2005

- **regulace účetnictví kombinovanou právní normou a účetními standardy** se nejčastěji projevuje v zemích s anglosaskou právní kulturou, kde je současně vysoká úroveň účetní profese. Při této kombinované formě regulace právní norma tvoří legislativní rámec účetnictví a standardy řeší konkrétní účetní oblasti. Základem pro uplatnění tohoto modelu řízení účetnictví je velmi dobrá spolupráce mezi profesními organizacemi a státem. Na rozdíl od regulace právní normou má tento model mnoho výhod, jelikož umožňuje pružnou aktualizaci a tvorbu účetních standardů bez zbytečných časových odkladů.

V každém systému regulujícím účetnictví je právo doplněno souborem dalších pravidel. Obecně můžeme stanovit strukturu zákonů a norem následovně:

Tabulka 1: Struktura zákonů a norem.

<i>Pravidlo</i>	<i>Zdroj</i>
Zákony	Zákonodárny sbor
Sekundární právo: nařízení vlády, vyhlášky, daňová regulace	Vláda, daňové úřady
Rozsudky	Soudy
Standardy	Profesní organizace
Pravidla ostatních orgánů: profesní doporučení, směrnice	Odborná a profesní společenství

Zdroj: Regulace evropského účetnictví Žárová 2006.

Mezi typem organizace vydávající pravidla a závaznosti jednotlivých pravidel existuje určitá souvislost. V případě, že institucí vydávající standardy (regulační normy) je vládní orgán, standardy jsou akceptovány jako zákon. Pokud však tyto standardy vydává soukromá instituce, jsou bez právního uznání.

Mezi významné nevládní instituce důležité pro účetní výkaznictví patří:

- profesní organizace auditorů nebo organizace účetních expertů – organizace, které vydávají směrnice pro své členy týkající se samotného řízení auditu, ale rovněž týkající se řízení účetních pravidel, které účetní jednotky musí dodržet při sestavování účetních závěrek, jež jsou předmětem auditu.
- odvětvové organizace – jedná se nejčastěji o volná sdružení a organizace, které zastupují podnikatelské zájmy na národní úrovni a které vydávají návody a postupy týkající se spíše řízení manažerského účetnictví.
- burza cenných papírů, která vydává pravidla obsahující detailní požadavky na účetní závěrky firem, které registrují své akcie a ostatní cenné papíry na mezinárodních burzách. V případě nedodržení požadovaných norem má burza právo těmto firmám například dočasně zastavit registraci akcií. Pokud má burza charakter vládního orgánu, mají pravidla, která vydává oprávnění delegovaného zákonodárství (Žárová 2006).



K ZAMYŠLENÍ

Pokuste se specifikovat výhody a nevýhody regulace účetnictví právní normou a regulací prostřednictvím standardů.

1.5 Modely finančního účetnictví

Každý stát má svůj vlastní systém finančního účetnictví a účetního výkaznictví, který funguje v konkrétním specifickém prostředí. Jedním ze základních cílů účetních výkazů je *poskytování informací pro finanční řízení vlastní firmy*. Tomuto požadavku se podřizuje klasifikace aktiv a pasiv v **rozvaze** a to jak z hlediska dlouhodobosti, krátkodobosti, tak např. z hlediska likvidity nebo zadluženosti. Současně se ve **výsledovce** specifikuje obsah nákladů a výnosů a koncepce výsledku hospodaření.

Externí uživatelé vyžadují, aby informace zpracované v účetních výkazech poskytovaly přehled o finančním postavení účetní jednotky (rozvaha), o efektivnosti její činnosti (výsledovka) a o změnách ve finanční situaci (výkaz o peněžních tocích). Současně požadují, aby tyto informace měly vysokou vypovídací hodnotu a podrobně

informovaly o struktuře zisku nebo ztráty – zda vznikl v provozní činnosti nebo je výsledkem finančních aktivit účetní jednotky nebo je výsledkem nahodilých aktivit.

Podrobně jste se s jednotlivými typy účetních výkazů (rozvahou, výsledovkou), s jejich charakteristikou včetně specifikace jejich jednotlivých položek seznámili v předmětech Finanční účetnictví I a Finanční účetnictví II.

Při klasifikaci samotných systémů účetního výkaznictví musíme dodržet nezbytné vlastnosti:

- charakteristiky klasifikace by měly být stálé,
- klasifikace by měla obsahovat doplňující členění,
- každý z prvků klasifikace by měl být zařazen pouze do jedné kategorie.

Z obecného pohledu lze jednotlivé klasifikace rozčlenit podle určitých hledisek. Může se jednat například o vnější klasifikaci nebo o vnitřní klasifikaci.

V případě vnitřní klasifikace je základním hlediskem třídění uplatňovaný praktický účetní postup. Účetní systémy jsou v tomto případě rozděleny podle toho, zda se prioritně vztahují ke zveřejňování výkazů nebo upřednostňují princip oceňování.

V případě vnější klasifikace jsou faktorem členění regulační systémy účetnictví. Podle tohoto členění existují následující způsoby regulace: regulace prostřednictvím trhu, státu nebo společnosti. Přitom trh a stát má dominantní postavení vůči společnosti. V případě, že regulace účetnictví je uskutečňována pouze trhem a podniky poskytují výhradně ty informace, které jsou komerčně požadovány, jedná se o tzv. liberalismus. Pokud však jsou účetní jednotky plně závislé na neomezené aplikaci státních zásahů a účetní praxe pouze následuje zákon, jedná se o tzv. právní formalismus.

Modely účetnictví jsou závislé na funkcích, které účetnictví plní, to znamená, že musí reagovat na změny ekonomické, právní, sociální i politické a na měnící se potřeby společnosti.

V důsledku těchto odlišností se setkáváme s rozdílnými systémy finančního účetnictví.

V případě použití deduktivního přístupu (Žárová 2006, Ficbauer 2009) klasifikace účetních systémů můžeme rozlišit následující rozdílné koncepce účetnictví:

- **mikroekonomický** model účetnictví, který chápe účetnictví jako nástroj ekonomických subjektů ke sledování vlastní ekonomické prosperity. Účetnictví tedy slouží primárně potřebám podnikatelských subjektů, podřizuje se soukromým zájmům a podílí se na ekonomické stabilitě firmy. Model vychází z těchto zásad:
 - nejdůležitějším prvkem ekonomiky je individuální firma,

Koncepční východiska procesu harmonizace účetnictví a regulace účetnictví

- hlavní politikou firmy je zajistit pokračování své existence
- nejlepší politikou firmy pro přežití je optimalizace,
- základním konceptem účetnictví jsou ekonomické analýzy.

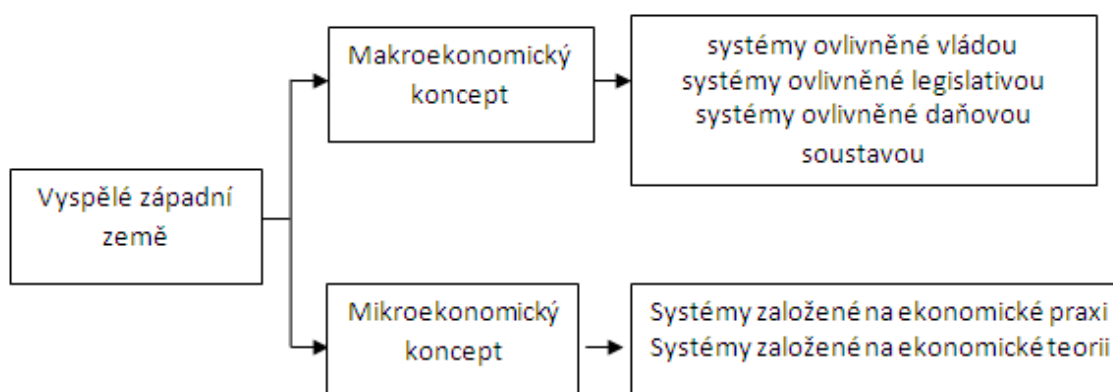
Základním východiskem pro fungování účetní jednotky je optimální poměr vlastních a cizích zdrojů. Firmy proto využívají takovou strategii, která jim zajistí alespoň zachování vlastního kapitálu, tzn. systém založený na návratnosti vynaložených ekonomických zdrojů.

V mikroekonomickém modelu dominuje ve všech účetních výkazech a zprávách manažerský přístup. Typickými představiteli tohoto modelu jsou anglosaské země, a Mezinárodní účetní standardy.

- **makroekonomický** model účetnictví, který vychází z národohospodářské politiky státu a proto cíle a zájmy firmy se podřizují zájmům státu. Takto fungující systém je ovlivněn především vládou, legislativou a daňovou soustavou. Firemní cíle státní politiku následují, vychází z ní a řídí se jí. Makroekonomický koncept je založen na těchto principech:

- firma je základní jednotkou státní ekonomiky,
- firma dosahuje nejlepší výsledky, pokud úzce koordinuje svou činnost s politikou státu,
- veřejný zájem firma zajišťuje tím, že své účetnictví velmi úzce propojí se státní politikou a ekonomikou.

Veřejný zájem je v tomto modelu velmi důležitý. Účetní jednotka se mu podřizuje (tím je její činnost částečně limitována), ale přispívá tím k ekonomické stabilitě státu. Příkladem účetních systémů ovlivněných vládou je např. Švédsko.



Obrázek 5. Klasifikace účetních systémů podle deduktivního přístupu

• **kulturně – sociální přístup**, který definuje účetní systém jako integrální součást tradičních kulturních a sociálních hodnot. Příslušnost země ke konkrétní skupině podle tohoto členění je závislá na určitých kritériích:

- stupeň konzervatismu tzn. schopnost systému přizpůsobit se, inovovat,
- rozsah informační otevřenosti tzn. srozumitelnost, přehlednost a čitelnost účetních informací,
- míra flexibility účetního systému tzn. Přizpůsobivost jednotlivým firmám,
- stupeň profesionální závislosti účetních na státní regulaci tzn., zda je profesionální účetní při vykonávání své profese závislý a limitován účetními a daňovými předpisy nebo má při jejich aplikaci určitou volnost.

Tabulka 2. Účetní systémy podle kulturně – sociálního přístupu

Skupina	Země
Anglosaská	Velká Británie, Irsko, Austrálie, Nový Zéland, USA, Kanada, jižní Afrika
Germánská	Německo, Rakousko, Švýcarsko, Izrael
Nordická	Dánsko, Finsko, Švédsko, Norsko, Holandsko
Vyspělá latinská	Francie, Belgie, Itálie, Španělsko, Brazílie, Argentina
Rozvojová latinská	Portugalsko, Mexiko, Kostarika, Guatemala, Salvador, Panama, Venezuela, Kolumbie, Peru, Ekvádor, Uruguay, Chile
Blízkovýchodní	Turecko, Arabské státy, Recko
Vyspělá asijská	Japonsko
Rozvojová asijská	Indonésie, Pákistán, Tchaj-wan, Thajsko, Indie, Filipíny
Koloniální asijská	Singapur
Africká	východní Afrika, západní Afrika

Zdroj: Kovanicová 2005

Vývoj a současný stav kultury a společenských podmínek a jejich vývoj v konkrétní zemi jsou jedním z předpokladů, ovlivňujících účetnictví. Klasifikaci účetních systémů dle kulturně sociálního přístupu byla nejprve v roce 1980 zpracována Hofstedem, který definoval čtyři důležitá kritéria, která způsobují odlišnosti v chování jednotlivců v různých zemích světa. Mezi tato kritéria patří, míra nezávislosti chování jednotlivců ve společnosti, způsob respektování rozhodnutí státní moci jednotlivými členy společnosti, přístup společnosti k eliminaci nejistoty v budoucnosti a vztah mezi patriarchálními a matriarchálními hodnotami respektovanými ve společnosti (Nobes 2010).

Tato **kritéria** dále rozpracoval a konkretizoval na **účetnictví** Grey (1988). Mezi tato kritéria patří (Kovanicová 2005):

- **stupeň profesionální závislosti účetních pracovníků na státní regulaci**, který souvisí s tím, zda účetní profesionál musí respektovat účetní předpisy dané země nebo zda se řídí obecnými účetními zásadami, které může aplikovat na základě odborného úsudku,
- **míra flexibility účetního systému** vyjadřující schopnost účetního systému přizpůsobit se potřebám jednotlivých skupin podniků, či je příliš uniformní,
- **stupeň konzervatismu účetního systému** popisující schopnost reakce systému na nové poznatky ekonomické praxe, tj. jak rychle mohou být měněna zavedená pravidla a postupy,
- **rozsah informační otevřenosti** či **uzavřenosti účetnictví**, který je spojený především s mírou a způsobem zveřejňovaných informací, které by měly být jasné a srozumitelné.

Anglosaský model představuje seskupení zemí, jejichž účetní systémy jsou ovlivněny jednak zvykovým právem a ekonomickým liberalismem, jehož hlavní myšlenka spočívá v uplatňování tržního mechanismu v co možná největší míře.

V těchto zemích působí značné množství velkých, zpravidla mezinárodně působících společností, jež získávají finanční zdroje prostřednictvím finančních trhů. Výkazy finančního účetnictví proto musí uspokojit informační potřeby investorů, kteří tyto informace potřebují, aby mohli učinit správná rozhodnutí.

Finanční účetnictví je v tomto prostředí zpravidla regulováno všeobecně uznávanými standardy účetního výkaznictví vydávaných nezávislými profesními institucemi. Mládek (2005) nazývá tyto mezinárodní standardy (IFRS) a všeobecně uznávané zásady US GAAP) systémy finančního reportování, protože určují, v jaké formě budou účetní jednotky poskytovat informace o svém hospodaření, čili určují, jak budou upraveny výstupy (výkazy) z účetnictví. **Finanční účetnictví v těchto systémech není zpravidla deformováno daňovými požadavky.**

Evropský kontinentální model zahrnuje země, v nichž je finanční účetnictví regulováno prostřednictvím právních předpisů vydávaných příslušnými státními orgány.

Zpravidla platí, že **výsledek hospodaření zjištěný na základě účetních pravidel se stává základem pro výpočet daně** ze zisku účetních jednotek.

Jihoamerický model pokrývá většinu zemí Jižní Ameriky, které se vyznačovaly či vyznačují vysokými ročními mírami inflace.

Smíšený model zahrnuje zbytek zemí světa. Jedná se především o země, které postupně přecházejí z centrálně plánovaného hospodářství na tržní ekonomiku.

Regulace národních účetních systémů podle stanovených hledisek:

Podle stanovení cíle regulace se národní účetní systémy člení podle toho, zda poskytují věrný a poctivý obraz nebo podklady pro daňové účely.

Podle subjektu provádějící regulaci se dělí na účetní systém s vnější regulací nebo samoregulaci.

Podle předmětu regulace se dělí na účetní systémy regulující účetní výkazy nebo běžné účetnictví.

Podle nástroje provádění regulace se účetní systémy dělí podle toho, jestli jsou regulovány právní normou, účetními standardy nebo kombinací obojích.

Regulace po linii účetních výkazů zohledňuje zejména požadavky uživatelů účetních informací, mezi něž patří jak vlastníci účetní jednotky a jeho management, tak i řada uživatelů stojících mimoúčetní jednotku.

Regulace po linii běžného účetnictví probíhá prostřednictvím usměrňování zobrazení jednotlivých účetních transakcí, které jsou následně pouze shrnuty do formy účetních výkazů.

1.6 Rozšířený hierarchický model

Dalším modelem určujícím klasifikaci systémů účetnictví je **rozšířený hierarchický model**, který navrhl Nobes. Výhodou hierarchického modelu klasifikace je určení vzájemných vazeb mezi jednotlivými skupinami. Podle tohoto modelu se účetní systémy primárně třídí podle nástrojů regulace účetnictví, kterými jsou regulační nástroje účetnictví konkrétního státu nebo soubory pravidel s nadnárodní působností. Následně k těmto nástrojům regulace jsou připojeny příklady konkrétních uživatelů regulačních nástrojů účetnictví v různých zemích.

Účetní systémy jsou v modelu rozděleny do dvou skupin:

- **Skupina A** představuje silný vliv kapitálového trhu na podnikatelské prostředí a tedy i na účetnictví. Do této skupiny patří soustava US GAAP, IAS GAAP, UK GAAP a standardy v Nizozemí. Charakteristickým rysem je flexibilita použitelnosti systémů účetních pravidel bez ohledu na hranice států.
- **Skupina B** představuje slabý vliv kapitálového trhu. Do této skupiny patří soustava národně uznávaných pravidel. Tato pravidla jsou natolik propojena s konkrétními podmínkami určité země, že je nelze použít mimo příslušný stát.

Následující tabulka obsahuje faktory, které podle C. Nobese způsobují odlišnosti v účetním výkaznictví:

Tab.3 Faktory způsobující odlišnosti v účetním výkaznictví

1. Typ uživatelů informací zveřejňovaných účetních závěrek společností kótovaných na mezinárodních burzách cenných papírů
2. Úroveň podrobnosti zákonů a standardů
3. Významnost daňových pravidel při oceňování
4. Míra uplatňování principu opatrnosti zejména při oceňování budov, pohledávek a zásob
5. Striktnost při uplatňování historické ceny
6. Obezřetnost při změnách reprodukčních cen
7. Metody a techniky konsolidace
8. Tvorba rezerv a schopnost vytvářet zisk
9. Jednotná metodika účetní jednotky při uplatnění pravidel

Zdroj: Nobes, C., Parker, R., 2010.

Kromě již výše zmíněných existuje celá řada dalších modelů pro klasifikaci účetních systémů. Současně se můžeme setkat s kritikou těchto modelů a snah o klasifikaci. Je zřejmé, že v rámci probíhající globalizace a snah o harmonizaci účetnictví, se rozdíly mezi jednotlivými klasifikovanými skupinami stávají méně relevantními a méně zásadními.



K ZAMYŠLENÍ

Zamyslete se nad tím, do jaké míry má národní kultura vliv na proces klasifikace účetních systémů.

Obsahuje některý model klasifikace účetních systémů anglosaské účetnictví?

Stanovte rozlišení základních modelů účetnictví založených na míře a typu regulace a informační otevřenosti.

SHRNUTÍ KAPITOLY

V první kapitole jste se mohli seznámit se základními pojmy týkající se účetnictví, s jeho historickým vývojem a s charakteristikou faktorů, které způsobují odlišnosti mezi jednotlivými účetními systémy. Následně jste se naučili klasifikovat účetní systémy podle induktivního přístupu na angloamerický, evropský nebo smíšený účetní systém. Dále jste se seznámili s problematikou srovnatelnosti účetních výkazů a s charakteristikou zdrojů vykazovaných účetních dat a běžného účetnictví. Následně zde byla vysvětlena specifikace národní regulace účetnictví a to jak regulace běžného účetnictví, tak účetního výkaznictví v souvislosti s uplatněním jednotlivých modelů, jako je regulace právní normou, regulace účetními standardy a regulace účetnictví kombinovanou právní normou a účetními standardy.

Rovněž jste se seznámili se strukturou národních pravidel a norem a s existencí souvislosti mezi typem organizace vydávající pravidla a závazností jednotlivých pravidel. Dále jste se seznámili s vnější a vnitřní klasifikací účetních systémů a s faktory, podle kterých je tato klasifikace realizována. Následně zde byly definovány a vysvětleny jednotlivé modely finančního účetnictví podle deduktivního členění mikroekonomický, makroekonomický model účetnictví a s kulturně sociální přístup. V neposlední řadě jsme se věnovali rozšířenému hierarchickému modelu, který rozděluje účetní systémy do dvou skupin a to odle vlivu kapitálového trhu na podnikatelské prostředí.

KONTROLNÍ OTÁZKY

1. Definujte základní strukturu účetních výkazů jako je rozvaha a výsledek.
2. Vysvětlete podstatu regulace účetnictví.
3. Jaké jsou způsoby regulace účetnictví?
4. Vysvětlete rozdíl mezi regulací právní normou běžného účetnictví a účetního výkaznictví.
5. Definujte souvislost mezi typem pravidla národní regulace účetnictví a druhy instituce pravidla vydávající.
6. Čím je charakteristický makroekonomický a mikroekonomický model účetnictví.
7. Definujte základní skupiny rozšířeného hierarchického modelu.
8. Charakterizujte obecně základní prvky rozvahy a výsledek.
9. Jaké cíle plní účetní výkazy? Definujte jak z pohledu externích uživatelů, tak z pohledu finančního řízení firmy.

2 HISTORICKÉ ETAPY PROCESU HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

V této kapitole se seznámíte s problematikou procesu harmonizace účetnictví. Vysvětlíme si základní pojmy jako standardizace a harmonizace. Dále se zde seznámíte s nástroji harmonizace účetnictví v Evropské unii -směrnicemi a nařízeními týkajícími se účetní oblasti. Následně si vysvětlíme koncepci nové strategie harmonizace účetnictví, která měla vyřešit stávající nevyhovující situaci a vytvořit pružnější rámec směrnic EU a porovnat směrnice EU s Mezinárodními účetními standardy. Seznámíme se s technickou a s řídicí úrovní procesu schvalovacího mechanismu.

Budeme se věnovat otázkám historického vývoje US GAAP (všeobecně uznávaných účetních zásad standardů) a vysvětlíme si základní cíl, který mají splňovat. Seznámíte se se základním procesem tvorby jednotlivých účetních standardů a s hierarchií zdrojů GAAP. Budeme se zde věnovat projektu Kodifikace účetních standardů, který je výsledkem činnosti výboru FASB.



CÍLE KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly budete umět:

- vysvětlit podstatu procesu harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie
 - definovat pojmy standardizace a harmonizace
 - charakterizovat nástroje harmonizace účetnictví v Evropské unii
 - vysvětlit proces zabezpečení jednotné implementace IFRS do národních legislativ
 - vysvětlit strukturu Výboru pro regulaci účetnictví
 - vysvětlit historický vývoj US GAAP (všeobecně uznávaných účetních zásad)
 - definovat cíl US GAAP
 - charakterizovat postup tvorby jednotlivých účetních standardů (zásad)
 - vysvětlit podstatu a význam projektu kodifikace účetních standardů
 - naučíte se orientovat v hierarchii standardů US GAAP
-

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY



Harmonizace a standardizace účetnictví, tři významné směry mezinárodní účetní harmonizace, nástroje harmonizace účetnictví Evropské unie, Čtvrtá směrnice o ročních účetních závěrkách, Sedmá směrnice o konsolidovaných účetních závěrkách, Osmá směrnice o schvalování osob pověřených prováděním auditů účetních dokumentů, národní účetní standardy, USA US GAAP (General Accepted Accounting Principles), Rada pro vydávání standardů finančního účetnictví, auditorská směrnice 69, hierarchie obecně uznávaných účetních zásad, opatření na podporu GAAP, kroky přijímacího procesu GAAP.

2.1 Podstata harmonizace účetnictví

V procesu globalizace se jeví jako stále aktuálnější požadavek na přizpůsobení účetních zásad potřebám celosvětového trhu. Tyto požadavky vyplývající z globalizace mají vliv na harmonizaci účetnictví a na rozšiřování záběru účetnictví. Jejich cílem je, aby účetnictví reagovalo na potřeby všech uživatelů účetních výkazů, které jsou výsledkem činnosti ekonomických jednotek v určitém období. Účetní systémy v jednotlivých zemích by se měly přizpůsobit potřebám mezinárodních kapitálových trhů a globální ekonomiky.

Proces zpracování a realizace mezinárodních účetních norem je velmi komplikovaný a obtížný. V rámci tohoto procesu se musí brát v úvahu rozdílné ekonomické, právní, společenské, kulturní a jiné faktory, na kterých jsou založeny národní účetní systémy a ze kterých se historicky vyvinuly.

Příprava volného pohybu zboží, osob, kapitálu a služeb v zemích EU vyžadovala vytvoření jednotného podnikatelského prostředí včetně harmonizace účetního výkaznictví a právních norem o kapitálových společnostech.

Základním cílem mezinárodních účetních norem by mělo být dosažení **harmonizace** a **standardizace** celosvětového finančního účetnictví.

Harmonizace je procesem celkového sblížení finančního účetnictví a výkaznictví. Harmonizace však v žádném případě neznamena, že jednotlivé národní úpravy účetnictví, které jsou ošetřeny příslušnými národními účetními standardy, předpisy oceňování a vykazování jednotlivých oblastí finančního účetnictví musí být zcela stejné. Národní účetní úpravy v různých zemích se mohou lišit, ale neměly by být ve své logice vnitřně rozporné. Harmonizace těchto jednotlivých národních úprav účetnictví je proto zajištěna pomocí vhodných metod zveřejňování, tzn., že každá vykazující účetní jednotka musí ve

zveřejňované účetní závěrce přehledně uvést podrobné informace týkající se např. používání metod oceňování, odpisování atd.

Snahy o přibližování účetních pravidel a účetních výkazů různých zemí tak aby zveřejňované výkazy účetní závěrky byly srovnatelné a obecně srozumitelné, probíhají ve světě v několika proudech a projevují se jako:

- **harmonizace jednotlivých účetních systémů v rámci Evropské unie**
- **úsilí o celosvětovou harmonizaci účetního výkaznictví**
 - Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS)
 - Americké účetní standardy (US GAAP)

Standardizace je pojem podstatně užší než pojem harmonizace. Standardizace znamená, že konkrétní standard, zásada nebo úprava musí být uplatněna pro všechny stejné účetní operace. Standardizace zajišťuje vyšší stupeň srovnatelnosti účetních závěrek prostřednictvím jednotných účetních pravidel, postupů a řešení.

Existují dva způsoby jak příslušné standardy prosadit do praxe:

- pomocí mezinárodních politických dohod,
- dobrovolným přijetím a uplatněním.

2.2 Nástroje harmonizace účetnictví v Evropské unii

První pokusy o harmonizaci účetních systémů v rámci Evropy vznikají založením Evropského hospodářského společenství (ES) v roce 1957. Na základě smlouvy o založení ES (primární právo) se uskutečňuje přizpůsobování legislativy členských států prostřednictvím vydaných směrnic, tzn. direktiv, nařízení, rozhodnutí nebo doporučení (sekundární právo).

Direktiva je právní normativní akt, zavazující členské státy provést ve svých národních legislativních systémech určité úpravy tak, aby si právo jednotlivých států neodporovalo. Je základem pro oblasti harmonizace účetních systémů. Směrnice nestanoví, jakým způsobem se mají do národního práva implementovat, ale stanoví lhůtu do kdy (od kdy) se mají implementovat.

Nařízení zavazují orgány Evropské unie, členské státy i jednotlivé občany; ihned se stávají součástí právního prostředí členských států a mají vždy přednost (v případě rozporu) před úpravou tuzemského zákona.

K oblasti harmonizace účetnictví se vztahují tři zásadní směrnice:

- **Čtvrtá směrnice č. 78/660/EEC**, která obsahovala ustanovení týkající se formy účetních výkazů, obsahu jejich položek, oceňovacích pravidel, obsahu přílohy a výroční zprávy a zveřejňování účetních výkazů. Tato direktiva zabezpečovala srovnatelnost účetních výkazů a současně ukládala členským státům uvést ve stanovené lhůtě jednotlivé požadavky a ustanovení do jejich národních účetních legislativ. Ukládala povinnost, aby roční účetní závěrka podávala pravdivý a věrný obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a o výsledku hospodaření společnosti.

- direktiva uvádí dva vzory rozvahy a čtyři vzory výsledovky, z nichž si mohou členské státy vybrat.
- direktiva rovněž uvádí principy, které platí pro oceňování položek rozvahy a výsledovky, předpoklad nepřetržitého trvání činnosti podniku, konzistence, opatrnost, aktuálnost, zákaz kompenzace, návaznost údajů počáteční rozvahy na údaje závěrečné rozvahy předchozího období.

Tato direktiva byla kompromisem mezi anglosaským a kontinentálním pojetím účetních systémů a proto obsahovala množství variantních řešení.

Obsahovala:

1. obecná ustanovení
2. obecné zásady (týkají se rozvahy a výsledovky)
3. členění rozvahy,
4. členění jednotlivých položek v rozvaze
5. členění výkazu zisků a ztrát
6. vymezení jednotlivých položek výkazu zisků a ztrát
7. oceňovací principy
8. upravuje přílohu účetní závěrky, obecně i obsah výroční zprávy a zveřejňování účetních výkazů a jejich ověřování
9. závěrečná ustanovení

Členské země mají právo volby umožňující při transpozici směrnice do národní legislativy zachovat a respektovat určitou obsahovou volnost.

Míru obsahové flexibility můžeme klasifikovat v závislosti na tom, jestli se jedná o:

- *právo volby členského státu*: při transformaci směrnice do národní legislativy má rozhodující slovo státní orgán a podnik se podřídí,

- *odvozené právo volby*: buď stát přenesl výkon svých práv volby na podnik, nebo převezme do národní legislativy více přípustných variant s tím, že konečnou volbu přenechá podnikům,

- *přímé právo volby*: stát přenechá volbu z více přípustných variant výlučně firmám

a zvolené řešení je následně začleněno do účetní politiky podniku.

- **Sedmá směrnice č. 83/349/EEC**, která se týkala konsolidace, stanovila základní požadavky na sestavení konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy. Tato směrnice poskytovala mnohem menší množství alternativních řešení.
- **Osmá směrnice č. 84/253/EEC**, která řeší otázku schvalování osob oprávněných k ověřování účetních výkazů – auditorů. Směrnice stanoví, že auditoři a auditorské firmy musí být registrovány ve veřejně přístupném registru. Dále klade např. velký důraz na dodržování profesní etiky, nezávislosti a objektivity auditorů.

Jednotlivé směrnice byly postupně doplňovány a novelizovány.

Ačkoliv směrnice měly pozitivní vliv na úroveň účetnictví a umožnily zlepšit kvalitu účetních výkazů, neřešily základní problém, kterým byla skutečnost, že tyto účetní výkazy (sestavené podle požadavků národní legislativy a v souladu se směrnicemi) nebyly považovány za dostatečně spolehlivé pro světové burzy zastoupené hlavně Komisí burz pro cenné papíry. Z tohoto důvodu jsou podniky, které usilují o vstup na mezinárodní burzy cenných papírů nuceny sestavovat účetní závěrky navíc i podle požadavků světových finančních trhů.

Pro účetní jednotky bylo sestavování účetních závěrek – účetních výkazů podle několika souborů požadavků velmi nákladné, náročné a těžkopádné. Jelikož vzniklá situace byla pro evropské podniky dále neudržitelná, musela Evropská unie přistoupit k volbě přijatelného řešení.

2.3 Nová strategie harmonizace účetnictví

V r. 1995 Komise Evropské unie zveřejnila koncepci tzv. Nové strategie účetní harmonizace, kterou následně podpořila federace evropských účetních znalců. Komise EU vypracovala na základě analýz určité kroky, které měly vyřešit stávající nevyhovující situaci a přijala mezi jinými doporučení vytvořit pružnější rámec směrnic EU a porovnat směrnice EU s Mezinárodními účetními standardy.

Za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny právě Mezinárodní účetní standardy (IFRS) před Americkými účetními standardy (US GAAP), jelikož IAS nemají národní charakter. Na základě této nové strategie, která byla podpořena dohodou mezi Výborem pro mezinárodní účetní standardy (IASC) a Mezinárodní organizací komisí burz cenných papírů (IOSCO), mohly velké společnosti sestavovat účetní závěrku primárně na bázi IAS.

Souběžné používání mezinárodních účetních standardů a respektování účetních směrnic EU vyžadovalo odstranění zásadních konfliktů mezi nimi.

V r. 2000 Komise EU vyhlásila další harmonizační strategii „Strategie účetního výkaznictví EU cesta vpřed“.

Na rozdíl od koncepční strategie z r. 1995, která používání IFRS pouze umožňovala, nová strategie používání IFRS **vyžaduje**.

Přehled nejvýznamnějších dokumentů EU, které se týkají aplikace IFRS:

- **Směrnice č.2001/65**, která mění všechny účetní směrnice s ohledem na pravidla oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky určitých forem společností, bank a jiných finančních institucí. Obsahem směrnice bylo přijetí oceňování reálnou hodnotou pro finanční nástroje.
- **Nařízení ES 1606/2002** Evropského parlamentu a Rady „o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví“, které ukládá společnostem registrovaným na kapitálových trzích sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS a to nejpozději k 1. 1. 2005. Společnosti, které emitují pouze dluhové cenné papíry a společnosti, které již v době před vydáním nařízení aplikovaly jiné mezinárodně uznávané účetní standardy (např. US GAAP), mohou začít aplikovat IFRS od roku 2007.
- **Směrnice 2003/51/ES** upravuje směrnice o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách určitých forem společností, bank, a ostatních finančních institucí a pojišťoven, obsahuje rozhodnutí, že směrnice č.4., 7. a další novelizované směrnice musí zabezpečovat soulad mezi závěrkou sestavenou podle IAS IFRS a podle směrnic.

- **Směrnice 2006/43/ES** ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS. Cílem nové směrnice je podstatná, i když ne úplná, harmonizace požadavků na povinný audit, a její rozsah je výrazně menší než rozsah směrnice původní. Směrnice vstupuje v platnost dvacátým dnem po vyhlášení v Úředním věstníku Evropské unie a členské státy jsou povinny přijmout a zveřejnit předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 29. června 2008.
- **Směrnice 2006/46/EC**, která určuje pravidla pro sestavování a zveřejnění konsolidované účetní závěrky. Omezení alternativních řešení je v souladu s harmonizačním procesem s US GAAP.
- **Směrnice evropského parlamentu a rady 2013/34/eu ze dne 26. června 2013** o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o **zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS**. Cílem směrnice je aby právní předpisy Unie v oblasti účetnictví dosahovaly odpovídající rovnováhy mezi zájmy uživatelů účetních závěrek a zájmy účetních jednotek a aby ty nebyly zbytečně zatěžovány požadavky na výkaznictví.

V rámci Unie byly ve velké míře harmonizovány požadavky na malé podniky (zásada „zelenou malým a středním podnikům“). Cílem bylo vyhnout se nepřiměřené administrativní zátěži u těchto podniků. Členské státy mohou vyžadovat v příloze v účetní závěrce, kromě povinných údajů, jen několik dalších údajů.

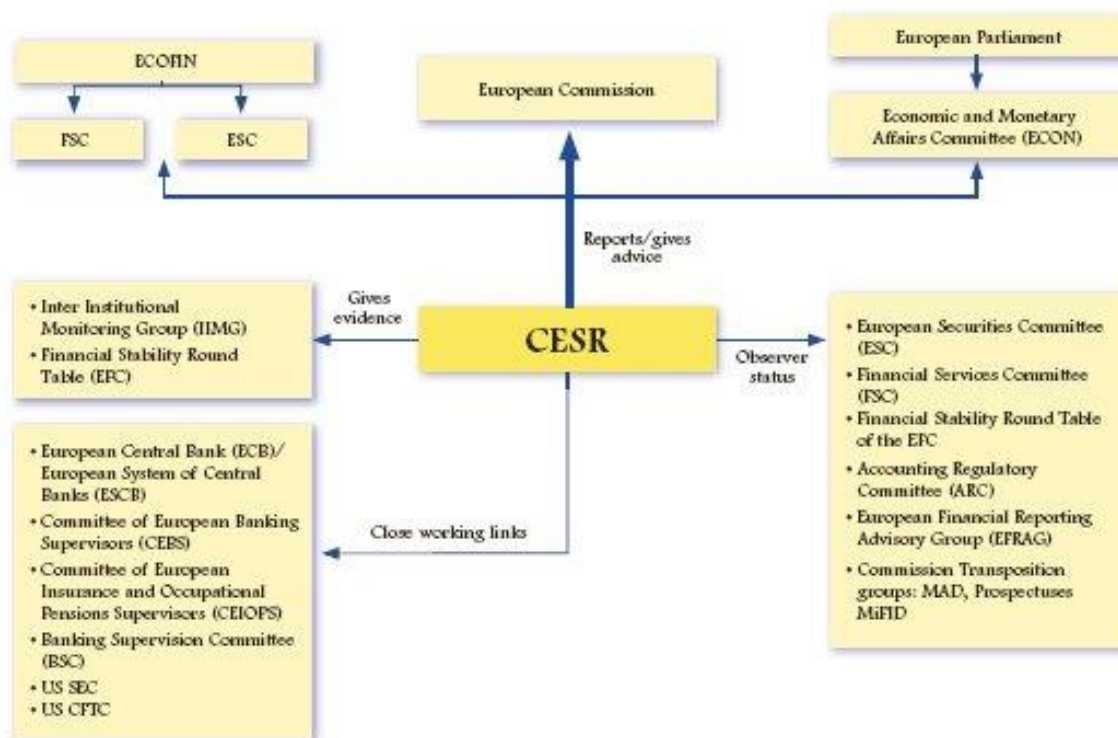
SCHVALOVACÍ MECHANIZMUS IAS/IFRS

Pro zabezpečení jednotné implementace IFRS do národních účetních legislativ byl vytvořen EU tzv. schvalovací mechanismus IFRS který se skládá ze dvou úrovní:

- **Politická (řídící) úroveň**, je zajištěna Výborem pro regulaci účetnictví (CESR orgán Evropské komise). Úlohou Výboru je mezi jinými zlepšit koordinaci mezi regulátory cenných papírů, pracovat na zabezpečení soudržnosti a včasné implementace směrnic EU do legislativ členských států. Členy CESR jsou zástupci regulačních institucí pro oblast cenných papírů členských států EU, Norska a Islandu. Česká národní banka má zástupce ve všech rozhodujících pracovních skupinách CESR. CESR je nezávislý poradní orgán, v němž jsou zastoupeny instituce zodpovědné za regulaci trhů cenných papírů v členských státech Evropské unie a Evropská komise. Jeho úkolem je spolupracovat s Evropskou komisí především při přípravě prováděcích předpisů k evropské legislativě, zajišťovat efektivní spolupráci mezi evropskými regulátory a konzistentní implementaci legislativy ES. V rámci Výboru funguje několik expertních

skupin, které svou práci soustřeďují na řadu specifických oblastí regulace, ke kterým patří například ochrana investorů, zneužívání trhu apod.

- **Expertní (technická) úroveň**, je realizována prostřednictvím Poradní skupiny pro účetní výkaznictví v Evropě (EFRAG). Tato poradní skupina zabezpečuje ochranu evropských zájmů a ověřuje vhodnost IFRS v evropském prostředí. Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) byla ustavena v roce 2001 a jejím úkolem je poskytovat Komisi poradenství ohledně schvalování účetních standardů. Kromě své poradní funkce plní také aktivní úlohu s cílem zajistit, aby evropská stanoviska na vývoj účetního výkaznictví byla v rámci mezinárodního stanovování standardů náležitě a jasně formulována.



Obrázek 6: Struktura CESR. Zdroj:www.cesr-eu.org.

Na procesu přijetí IFRS pro použití v EU se podílí několik subjektů:

- Evropská komise
- Rada Evropské unie
- Evropský parlament
- Regulativní výbor pro účetnictví (ARC)
- Evropská poradenská skupina pro finanční výkaznictví (EFRAG)
- Skupina pro poradenství v oblasti standardů (SARG)

V prvním kroku EFRAG vypracuje doporučení pro přijetí standardu. Následně SARG ověří toto doporučení z pohledu vyváženosti a objektivnosti. Následuje vyjádření ARC. Pokud ARC dá příznivý názor, pak Evropská komise předloží materiál ke kontrole Evropskému parlamentu a Radě. Ty mají 3 měsíce na to, aby reagovaly. Pokud nereagují, materiál je přijat. V případě nesouhlasu, materiál není přijat a Evropská komise může předložit upravený materiál.

Pokud ARC dá nepříznivý nebo žádný názor, pak Evropská komise předloží materiál Evropskému parlamentu a Radě. Rada má 2 měsíce na to, aby reagovala. Pokud Rada materiál zamítne kvalifikovanou většinou, nesmí být materiál přijat.

Pokud Rada materiál přijme nebo nereaguje, pak je materiál zaslán Evropskému parlamentu ke kontrole. Evropský parlament má 4 měsíce na to, aby reagoval. Pokud zamítne, není přijat a Evropská komise pak předloží ARC upravený materiál. Úloha Evropského parlamentu a Rady je velmi vysoká.

V rámci tzv. vynucovacího mechanismu zajišťuje schvalovací mechanismus prosazování požadavků schválených účetních standardů do legislativ členských států EU.

Pouze ty standardy, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny EFRAG a zveřejněny v Ústředním věstníku, jsou povinné.

2.4 Historický vývoj US GAAP (všeobecně uznávaných účetních zásad)

Krach americké burzy v roce 1929 a následná hluboká hospodářská krize způsobili investorům značné finanční ztráty. Reakcí vlády bylo schválení dvou důležitých zákonů Securities Act v roce 1933 a Securities Exchange Act o rok později, kterými byla založena Komise pro dozor nad cennými papíry (SEC) jako vládní instituce mající za cíl své existence vytvořit metody, které je nutné dodržovat při předkládání účetních zpráv akciovými společnostmi.

Její odbor podnikových financí pravidelně kontroluje předkládané finanční reporty společností obchodovaných na americké burze. V případě nejasností, může SEC ukončit obchodování s jejími akciemi nebo zakázat jejich veřejnou nabídku. Základní principy, z nichž SEC vycházela, byla porovnatelnost, transparentnost, úplná informace, ale také metoda historických nákladů.

V roce 1938 přijalo vedení SEC rozhodnutí spolehnout se při vytváření všeobecně platných účetních principů na soukromý sektor. Americký institut účetních (American Institute of Accountants – AIA) na základě požadavku SEC založil Výbor pro účetní postupy (Committee on Accounting Procedure – CAP). Komise vytvářela účetní postupy podporující činnost SEC.

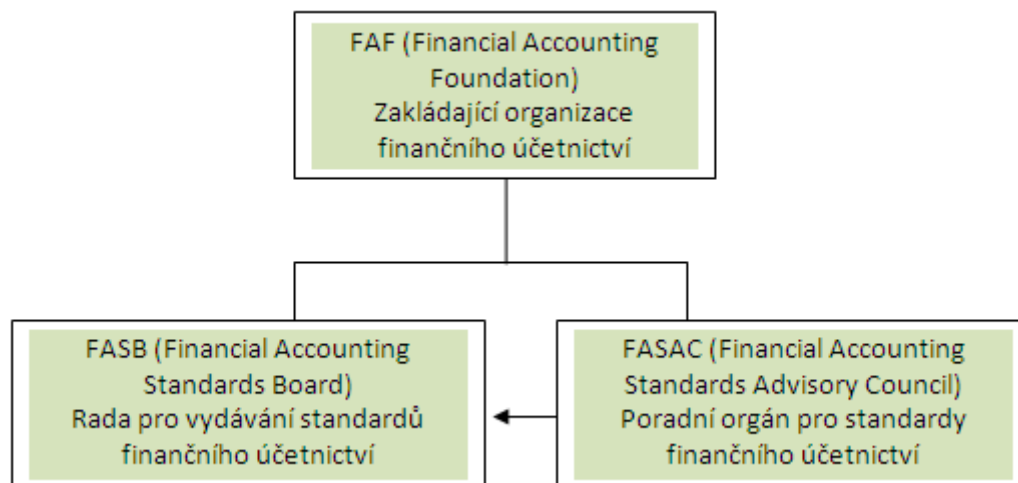
V průběhu šedesátých let docházelo k rychlému rozvoji amerických kapitálových trhů, probíhalo množství mezinárodních akvizic a fúzí a vznikla potřeba vytvořit přehledný, jed-notný teoretický základ pro všechny vydávané postupy (US GAAP).

V roce 1971 bylo Institutem účetních navrženo zřízení nezávislé instituce s full time zaměstnanými členy – Rada pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board – FASB), který měl být dostatečně nezávislý při tvorbě standardů.

Rada pro vydávání standardů finančního účetnictví (FASB) je od roku 1973 spolu se svou mateřskou organizací Financial Accounting Federation (FAF) a poradním orgánem FASAC hlavní institucí odpovědnou za tvorbu všeobecně závazných účetních pravidel. Na tuto radu je delegována pravomoc i odpovědnost spojená s otázkami účetnictví v USA. FASB je tvořena 5 členy, kteří spolupracují s dalšími cca 70 odborníky z oblasti účetnictví, průmyslu, školství atd., a kteří se podílejí mj. na výzkumu a přípravě návrhů standardů.

Členové FASB jsou voleni zástupci FAF, která je na vládě nezávislou neziskovou organizací, jejímž úkolem je především podpora vzdělávání všech uživatelů finančního účetnictví a zajišťování financování a získávání prostředků ze soukromých zdrojů pro fungování celé struktury. Mezi organizace, které se podílejí na financování patří např.: Americká účetní asociace, Národní asociace auditorů a finančních ředitelů, Americký svaz účetních a další.

Poradní orgán pro standardy finančního účetnictví – FASAC, jehož členové jsou rovněž jmenováni FAF, se podílí na činnosti FASB hlavně poradním hlasem v oblasti finančního účetnictví a při určování důležitosti projektů určených k projednávání.



Obrázek 6: Orgány zajišťující vydávání US GAAP. Zdroj <http://gaap.com.au/>

V druhé polovině 90. let začalo dávat mnoho společností důraz na tzv. pro forma výkazy, jejichž podstatou je prezentace finančních výsledků očištěných o dopady různých jednorázových, neobvyklých událostí požadovaných US GAAP. Důvodem byla snaha odvrátit pozornost investorů od nepříznivých výsledků. Zprávy byly vytvářeny tak, aby se společnosti jevíly v lepším stavu, než ve skutečnosti byly. Obcházení principů US GAAP vyvrcholilo skandály jako u společností Enron, Xerox či WorldCom. Reakcí na tuto skutečnost bylo vydání v roce 2002 tzv. Sarbanes – Oxley Act, jehož základní principy jsou následující:

- byla ustavena tzv. Rada pověřená celostátním dohledem nad auditorskou profesí a jejím řízením
- byla zavedena nová pravidla týkající se vztahů mezi auditorskou firmou a jejich klienty, rotace auditorů, auditorských odměn za poradenské služby a ochrany těch, kteří na nekalé praktiky uvnitř společnosti upozorní
- byla zavedena povinnost managementu účetních jednotek důkladně zhodnotit používaný systém interní kontroly, zjištěné informace zveřejnit a podpisy potvrdit a zhodnocené informace musí být z důvodů zajištění objektivity auditovsky ověřeny.

Obecně uznávané účetní standardy GAAP – Generally Accepted Accounting Principles

US GAAP jsou nejstarším uceleným národním účetním systémem, který odpovídá potřebám ekonomiky orientované na trh. Jedná se o zásady primárně zaměřené na sestavování a zveřejňování účetních výkazů, jejichž hlavním úkolem je poskytovat pravdivé informace o ekonomické situaci účetní jednotky všem uživatelům. Tyto informace jsou využívány k auditování, jelikož výrok auditora je velmi důležitou podmínkou v obchodních vztazích mezi účetními jednotkami.

Jedná se o systém založený na dobrovolném rozhodnutí a ne na zákonné povinnosti. Obecně jsou všechny účetní zásady směřovány tak, aby vedly k objektivitě, opatrnosti a ověřitelnosti.

Cílem US GAAP je poskytnout srozumitelné a přehledné informace majitelům a investorům s tím, že daňové a regulační otázky nemají žádný podstatný vliv na účetní postupy a následné sestavování výkazů.

Jednotlivé standardy (zásady) jsou tvořeny a přijímány na základě procesu, který se skládá z následujících kroků:

- Projekt nebo podnět je identifikován předběžně zhodnocen a umístěn v agendě FASB.
- Tým odborníků, který je sestaven z různých sektorů definuje problém a zkoumá alternativní řešení.
- Technický personál FASB provede výzkum a analýzu.
- Zveřejní se memorandum z diskuse
- Koná se veřejné slyšení a to 60 dnů od zveřejnění memoranda
- FASB projednává navrhované řešení, prozkoumává a hodnotí reakce veřejnosti
- FASB vydá předběžný návrh účetního pravidla
- Aplikují se situační testy navrhovaných účetních postupů a proběhne veřejná rozprava k předběžnému návrhu
- Na základě diskuse členů FASB a veřejných jednání je vyhotoven interní návrh konečného řešení. Po jeho odhlasování dvoutřetinovou většinou hlasů členů FASB je nový účetní standard vydán.

Každému vydání nového účetního standardu předchází rozsáhlá veřejná diskuze nad podobou daného pravidla. Nový standard – řešení účetního problému je kompromisem mezi názory veřejnosti, zúčastněných odborníků, ale i zájmů zástupců institucí financujících FAF. Očekává se, že standardy budou všemi dodržovány a jejich porušení se nebude tolerovat.

Byla vypracována auditorská směrnice SAS 69, ta zavedla strukturu, která je obecně uznávaná jako hierarchie GAAP. Tato směrnice definovala hierarchii GAAP pomocí několika kategorií účetních principů, od nejvyšší úrovně k nejnižší:

Kategorie A

- Standardy finančního účetnictví vydané FASB
- Interpretace vydané FASB
- Koncepční stanoviska vydaná FASB
- Bulletin výzkumu v účetnictví

Kategorie B

- Technické zprávy vydané FASB
- Směrnice odvětvového auditu a účetní směrnice

Kategorie C

- Konsensus orgánu řešícího naléhavé otázky
- Bulletin k aplikaci účetní problematiky vydaný Americkým svazem certifikovaných účetních

Kategorie D

- Interpretace vydané Americkým svazem certifikovaných účetních
- Prováděcí směrnice vydané FASB
- Převládající a rozšířené odvětvové zvyklosti

Další účetní literatura

- Prohlášení vydané Radou pro účetní standardy
- Prohlášení Mezinárodní komise pro účetní standardy
- Přehledy, interpretace a technické zprávy
- Prohlášení jiných profesionálních organizací a orgánů regulace a dohledu
- Učebnice, příručky a články týkající se účetnictví

V případě nejasností při řešení účetní problematiky platí přístup podle té kategorie, která lépe zobrazí podstatu transakce.

Rada pro standardy finančního účetnictví (FASB) vydala v roce 2008 Standard č. 162, který nijak zásadně nemění stávající postupy, ale je dalším krokem ke zjednodušení účetního výkaznictví v rámci účetních postupů US GAAP.

Standard vymezuje zdroje účetních zásad spolu s rámcem pro jejich výběr, které mají být používány při přípravě účetní závěrky podnikatelských subjektů předkládané v souladu s obecně závaznými účetními zásadami (GAAP).

HIERARCHIE ZÁVAZNOSTI POSTUPŮ GAAP

Zdroje obecně závazných účetních zásad jsou seřazeny v sestupném pořadí podle závaznosti:

1. Standardy a interpretace finančního účetnictví rady FASB, Stanoviska pracovníků rady FASB, Zpravodaje Amerického institutu certifikovaných veřejných účetních znalců o účetních výzkumech a Stanoviska rady pro účetní zásady, které nejsou nahrazeny opatřeními rady FASB,

2. Odborné zpravodaje rady FASB, schválené Auditorské a účetní směrnice, Přehledy stanovisek,

3. Zpravodaje institutu AICPA o postupech Výkonného výboru pro účetní standardy, které byly schváleny radou FASB, stanoviska k dohodnutému postupu Oddělení rady FASB pro řešení nových záležitostí,

4. Prováděcí pokyny (otázky a odpovědi) publikované pracovníky rady FASB, Účetní interpretace institutu AICPA, Auditorské a účetní směrnice institutu AICPA a Přehledy stanovisek, které nebyly schváleny radou FASB, a postupy, které jsou v široké míře uplatňovány a jsou běžné buď z obecného pohledu, nebo v určitém odvětví.

V případě, že účetní postup není ve vztahu k určité transakci nebo události upřesněn v materiálu z kategorie 1), účetní jednotka prověří, zda je účetní postup upřesněn účetní zásadou ze zdroje v jiné kategorii. V takových případech platí, že obsahují li materiály kategorie 2) – 4) účetní zásady, které popisují účetní postup ve vztahu k určité transakci nebo události, dodrží účetní jednotka účetní postup popsany účetní zásadou ze zdroje v nejvyšší kategorii.

Pokud není účetní postup ve vztahu k určité transakci nebo události upřesněn v žádném materiálu ani zaveden v praxi, zváží účetní jednotka uplatnění účetních zásad platných pro podobné transakce nebo události, které spadají do kategorií 1) – 4), a pak prostuduje další účetní literaturu.

KODIFIKACE ÚČETNÍCH STANDARDŮ

Jelikož je účetní systém US GAAP tvořen velkým množstvím autokratických zdrojů, stal se v posledních letech velmi nepřehledný. Navíc dosud neexistoval ucelený přehled jednotlivých standardů. Z toho důvodu výbor FASB začal pracovat už v roce 2001 na novém projektu – **Kodifikaci účetních standardů**.

Kodifikace účetních standardů přináší zásadní změnu ve struktuře obecně závazných účetních pravidel platných v USA. S kodifikací se předpisy US GAAP mění z modelu založeného na množství různých standardů na model strukturovaný podle témat. Těch je celkem asi devadesát a jsou uspořádána podle čísla kodifikace účetního standardu (ASC). Jejich aktualizace je prováděna pomocí účetního standardu a budou nahrazovat změny účetních předpisů dříve vydávaných jako směrnice rady FASB, interpretace rady FASB, stanoviska rady FASB a jiné typy standardů rady FASB.

Kodifikace je obsáhlou databází, v níž je možné vyhledávat podle tématu existující účetní pravidla obsažená jinak na tisícovkách stran různých účetních předpisů vydaných různými institucemi. Zásady US GAAP se s Kodifikací nemění.

Zavedení Kodifikace umožní:

- snížit čas a energii potřebné k vyhledání řešení účetního problému,
- zlepšit práci s existujícími předpisy, a tím snížit riziko nedodržení standardů,
- zajistit aktualizaci o nově vydané standardy v reálném čase,
- zjednodušit práci s existujícími standardy.

Kodifikace je jediným zdrojem účetních pravidel US GAAP. Do finální verze Kodifikace jsou začleněny i závazné předpisy vydané americkou Komisí pro cenné papíry a burzy (SEC). Rada FASB doporučila uživatelům US GAAP standardů, aby se během ověřovací fáze seznámili se strukturou Kodifikace a upozornili FASB na případné nedostatky.

Pravidla US GAAP jsou v kodifikaci uspořádána stupňovitě:

Oblast (Area) → Téma (Topic) → Podtéma (Subtopic) → Sekce (Section) → Podsekce (Subsection)

Tabulka 6: Struktura Kodifikace.

Oblast	Diskuze a příklady
Účetní výkazy	Oblasti jako pohledávky, zásoby, závazky, vlastní kapitál, účtování o výnosech a náklady na prodej zboží a služeb.
Vykazování	Oblasti jako výkaz zisku a ztráty, rozvaha a výnosy na akcii. Nezahrnuje záležitosti týkající se zaúčtování, oceňování a odúčtování.
Transakce	Různé transakce, které mají specifická pravidla pro vykazování, např. podnikové kombinace, deriváty a nepeněžní transakce.
Odvětví	Účtování specifické pro určitá odvětví, např. leteckou dopravu, softwarový průmysl.

Používání standardů US GAAP stejně jako IFRS není upraveno žádným zákonem. Účetní jednotky samy rozhodnou, zda se jimi budou řídit. (Jílek, Svobodová, 2013)

Pokud ovšem požadují obchodování svých akcií na některé ze světových burz, musí dle nařízení Komise pro cenné papíry a burzy podávat zprávy založené na US GAAP. (Ficbauer, Ficbauer, 2011)

Navíc dodržování pravidel daných US GAAP může společností pomoci při řešení soudních sporů. (Jílek, Svobodová, 2013)

SHRNUTÍ KAPITOLY



V této kapitole jste se seznámili s podstatou procesu harmonizace účetnictví. Byly zde vysvětleny základní pojmy týkající se standardizace a harmonizace účetnictví. Věnovali jsme se charakteristice nástrojů harmonizace účetnictví v Evropské unii, jako jsou např. směrnice a nařízení. Seznámili jste se novou strategií harmonizace účetnictví v Evropské unii, s procesem zabezpečení jednotné implementace IFRS do národních legislativ a s politickou a technickou úrovní tohoto schvalovacího mechanismu.

Seznámili jste se s historickým vývojem US GAAP (všeobecně uznávaných účetních zásad). Byla zde vysvětlena hierarchie zdrojů US GAAP a hierarchie závaznosti postupů GAAP. V neposlední řadě jsme se věnovali problematice projektu Kodifikaci účetních standardů, který přináší zásadní změnu ve struktuře obecně závazných účetních pravidel platných v USA.

KONTROLNÍ OTÁZKY



1. Definujte základní cíl mezinárodních účetních norem.
2. Vysvětlete rozdíl mezi harmonizací a standardizací účetnictví.
3. Definujte nástroje EU pro harmonizaci účetnictví.
4. Pokuste se vysvětlit podstatu nové strategie harmonizace účetnictví v EU.
5. Charakterizujte politickou a technickou úroveň schvalovacího mechanismu.
6. Kdy a proč začaly vznikat US GAAP?
7. Definujte cíl US GAAP.
8. Vysvětlete postup tvorby jednotlivých zásad (standardů).
9. Definujte hierarchii zdrojů US GAAP.

3 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Náplní této kapitoly bude problematika celosvětové harmonizace účetnictví. Budeme se zde postupně věnovat historickému vývoji IAS (International Accounting Standards)/IFRS (International Financial Reporting Standards) od roku 1973. Vysvětlíme si strukturu nadace IASC a podstatu její činnosti. Seznámíte se s jejími jednotlivými orgány jako např. Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a Interpretační výbor IFRIC včetně jejich pravomoci rozsahu činností. Tato kapitola se rovněž věnuje problematice mezinárodních účetních standardů z hlediska procesu jejich tvorby. Seznámíte se zde s jednotlivými kroky při tvorbě nového standardu. Rovněž se budeme věnovat aktuální situaci procesu regulace IFRS a problematice sblížení mezinárodních standardů s americkými obecně uznávanými zásadami US GAAP.



CÍLE KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly budete umět:

- charakterizovat vývoj Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.
 - objasnit strukturu účetního standardu.
 - definovat proces tvorby IFRS.
 - získáte přehled o struktuře Nadace IASC.
 - určíte základní důvody, které vedou účetní jednotky k sestavení účetní závěrky podle IFRS
 - vysvětlit jednotlivé kroky tvorby účetního standardu
 - naučíte se hierarchii souboru IFRS a
 - definovat strukturu jednotlivých standardů
 - budete schopni vysvětlit proces sblížení IFRS a US GAAP
-

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY



Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, nová strategie harmonizace účetnictví, principy nové účetní strategie, mechanismus implementace standardů v Evropské unii, mechanismus zabezpečující dodržování pravidel, dosavadní vývoj účetních standardů, struktura a cíle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, proces tvorby účetních standardů, diskusní dokument, diskusní návrh, hierarchie mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

3.1 Historický vývoj US GAAP (všeobecně uznávaných účetních zásad)

Infrastruktura účetního výkaznictví je vystavěna na čtyřech pilířích, kterými jsou:

- Účetní standardy, které jsou konzistentní a jsou založeny na jasných zásadách umožňujících v účetních výkazech zobrazovat skutečnou ekonomickou realitu,
- Účinné postupy řízení a správy podniků, které současně obsahují i požadavky na vnitřní kontroly,
- Auditorské postupy, které potvrzují, že účetní jednotka věrně zobrazuje svoji hospodářskou činnost a finanční situaci,
- Mechanismus vyžadující dodržování předpisů, který zajistí dodržování zásad vymezených účetními a auditorskými standardy.

Výsledkem procesu integrace jednotlivých zemí do politických nebo ekonomických struktur se začínají stírat (a to obzvláště v Evropské unii) národní specifika nejen v oblasti účetnictví. Rozvoj tržních ekonomik vytváří prostor pro sjednocování účetních norem.

Účelem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je sloužit potřebám ekonomických rozhodování uživatelů účetních výkazů, potřebám finanční analýzy účetní jednotky (podniku) a kapitálového trhu. Terminologie Mezinárodních standardů účetního výkaznictví není vymezena zákonem žádného státu, ale vychází ze zvyklostí a dlouholeté praxe tržního hospodářství.

Historie vzniku standardů (IAS/IFRS) začíná rokem 1973, kdy zástupci profesionálních účetních orgánů z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie a Spojených států podepsali dohodu o založení IASC (Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)).

1975 – Byly zveřejněny první finální verze IAS: IAS 1 Zveřejňování účetních pravidel, a IAS 2 Oceňování a vykazování zásob v kontextu systému historických pořizovacích cen.

1982 – Rada IASC byla rozšířena na 17 členů, z toho 13 členů jmenovaných Radou Mezi-národní federace účetních (IFAC) a 4 zástupci organizací, které se zabývaly účetním výkaznictvím. IFAC považuje IASC za instituci vydávající účetní standardy s globální platností.

1989 – Evropská federace účetních (FEE) podporuje mezinárodní harmonizaci a větší evropské zapojení do činnosti IASC. IFAC přijala směrnice pro veřejný sektor, podle nichž mají podniky veřejného sektoru dodržovat standardy IAS. Byl schválen Konceptní rámec, který představuje teoretické východisko pro zajišťování regulace, standardizace a harmonizace účetnictví.

1994 -Schváleno založení Poradního výboru IASC odpovědného za dohled a financování.

1995 -Evropská komise podpořila dohodu mezi IASC a Mezinárodní organizací komisí pro cenné papíry (IOSCO) o dokončení zásadních standardů a rozhodla, že IAS mají být dodržovány nadnárodními společnostmi Evropské unie.

1996-Americká komise pro cenné papíry (SEC) oznámila, že podporuje cíl IASC, kterým je co nejrychlejší návrh účetních standardů, které by mohly být použity při sestavování účetních závěrek pro účely kotace cenných papírů na mezinárodních trzích.

1997 – Je založen Stálý interpretační výbor (SIC). Má 12 hlasujících členů. Jeho úkolem je tvorba interpretace IAS k závěrečnému schválení IASC. Je ustavena Strategická pracovní skupina, která má předkládat doporučení týkající se budoucí struktury a fungování IASC.

1998 – Počet členů IFAC/IASC se rozšiřuje na 140 účetních orgánů ze 101 zemí.

1999- Ministři financí zemí skupiny G7 a Mezinárodní měnový fond požadují podporu pro IAS, které by „posílily mezinárodní finanční architekturu“. Rada IASC jednohlasně schválila změnu struktury na 14 členů (12 z nich na plný úvazek) s nezávislou správní radou.

2000 – Členské organizace IASC schválily restrukturalizaci IASC a novou ústavu IASC. Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (International Organisation of Securities Commissions) doporučila, aby její členové povolili nadnárodním emitentům používat stan-dardy IASC v případě kotace cenných papírů na mezinárodních trzích.

2001 – Bylo oznámeno nové pojmenování a složení IASB (Rada pro Mezinárodní účetní standardy). V dubnu 2001 převzala nová IASB od IASC své povinnosti spojené s přípravou standardů. IASB přijala stávající IAS a interpretace SIC.

2002 – SIC (Stálý interpretační výbor rady IASC a interpretace vydané tímto výborem) byl přejmenován na Interpretační výbor pro Mezinárodní účetní výkaznictví (IFRIC) s odpovědností nejen za interpretaci stávajících IAS a IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví), ale také za včasné poskytování pokynů v souvislosti

s problematikami, kterým není v IAS ani IFRS věnována pozornost. Evropská unie požaduje, aby kotované společnosti dodržovaly od roku 2005 IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Rady IASB a FASB vydaly společnou konvergenční smlouvu.

2003 - Byla vydána první finální verze IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví) a první návrh interpretace IFRIC. Je dokončen projekt novelizace – největší revize čtrnácti mezinárodních účetních standardů (IAS).

2004 – Jsou zahájeny první přenosy jednání IASB po internetu.

2005 – Americká Komise pro cenné papíry (SEC) vydala podrobný rozpis zaměřený na rušení rozdílů mezi IFRS a US GAAP.

2006 – Probíhá aktualizace konvergenční smlouvy IASB/FASB. Rada IASB vydává pro-hlášení o pracovních vztazích s ostatními subjekty zapojenými do přípravy standardů.

2007 – Počet členů rady IFRIC byl zvýšen na 14. Americká Komise pro cenné papíry (SEC) zrušila požadavek na odsouhlasení výkazů zahraničních subjektů dodržujících IFRS na postupy US GAAP a vyzvala k předkládání názorů na používání IFRS domácími subjekty registrovanými u komise. Rada navrhuje samostatný standard IFRS pro malé a střední podniky (SMEs).

2008 – Americký institut certifikovaných veřejných účetních znalců (AICPA) prohlašuje radu IASB oficiálně uznávanou a respektovanou organizací vydávající standardy v souladu s etickými pravidly institutu.

S účinností od 1. února **2009** došlo k několika důležitým změnám ve stanovách nadace IASCF, k nimž patří vytvoření monitorovací skupiny, rozšíření počtu členů IASB ze 14 na 16 (z toho až tři na částečný úvazek) a vymezení územní vyváženosti v rámci IASB.

2012 – zpracování zprávy o významu IFRS - globální standardy, jednání IASB FASB- snaha o dokončení vybraných projektů procesu Konvergence.

2013 – Spolupráce IOSCO a nadace pro IFRS na tvorbě protokolů, které mají zlepšit a urychlit implementaci mezinárodních účetních standardů

2014 – je vytvořena nová poradní skupina (20 členů), tlak na podporu v přijímání a implementaci IFRS celosvětově, publikování článků podporujících IFRS organizace veřejných setkání na stejné téma, usnadnění šíření, zpracování a zpřístupnění finančních výkazů podle IFRS.

Evropská unie a Mezinárodní účetní standardy

Koncem roku 1995 zveřejnila Komise EU koncepci tzv. Nové strategie harmonizace účetnictví, která umožňovala velkým, nadnárodním společnostem sestavovat konsolidovanou účetní závěrku přednostně podle požadavků Mezinárodních účetních standardů. Individuální účetní závěrky se ale stále musely sestavovat podle národních účetních legislativ. Evropská komise současně podpořila dohodu mezi Výborem pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB) a Mezinárodní organizací komisí pro

cenné papíry (IOSCO) o tvorbě zásadních standardů, které by používaly účetní jednotky, které se chtějí registrovat na světových burzách cenných papírů. Tyto standardy by pak byly těmito burzami akceptované.

V roce 2000 na zasedání Evropské rady v Lisabonu byl stanoven jeden z cílů EU: dosažení plně integrovaného trhu finančních služeb do roku 2005. Východiskem pro dosažení tohoto cíle je existence vzájemně porovnatelného účetního výkaznictví. V rámci realizace tohoto plánu bylo v roce 2002 přijato nařízení Rady EU č. 28/544/EEC, týkající se aplikace mezinárodních standardů v EU. Toto nařízení stanoví, že společnosti kótované na regulovaných kapitálových trzích a společnosti, které chtějí vstoupit na tyto trhy, musí zpracovávat své konsolidované účetní výkazy v souladu s IFRS, přizpůsobenými pro aplikaci v EU.

Dalším významným krokem v procesu harmonizace účetnictví bylo schválení Směrnice 2003/51/ES, která zabezpečuje srovnatelnost účetních výkazů bez ohledu na to, zda účetní závěrka je sestavována podle IFRS nebo podle novelizované Sedmé a Čtvrté Direktivy (směrnice).

Existují dva způsoby jak příslušné standardy prosadit do praxe:

- pomocí mezinárodních politických dohod,
- dobrovolným přijetím a uplatněním.

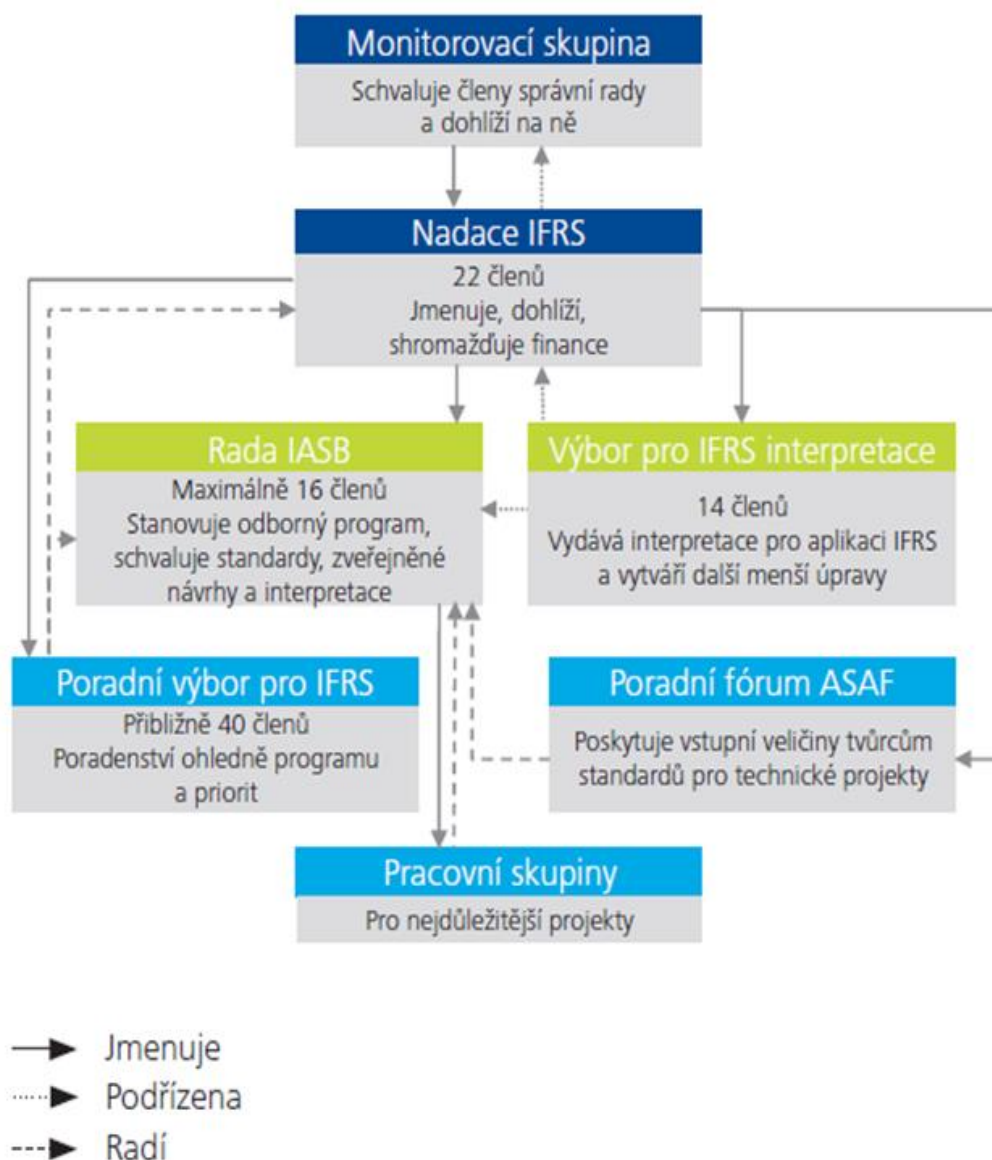
Pro zabezpečení jednotné implementace IAS/IFRS do národních účetních legislativ byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus IAS, který se skládá ze dvou úrovní:

- **Politická (řídící) úroveň**, která je zajištěna Výborem pro regulaci účetnictví (ARC),
- **Expertní úroveň**, která je realizována prostřednictvím Poradní skupiny pro účetní výkaznictví v Evropě (EFRAG).

Používání IFRS přispívá k celkovému posílení efektivnosti, relevantnosti a kvality finančních údajů a výkazů ku prospěchu jednotného trhu a kapitálových trhů. Důsledné uplatňování těchto standardů v celé Unii umožňuje Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA).

3.2 Struktura nadace IASC

Správci Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy jsou např.: reprezentanti účetní profese, auditoři, účetní znalci, odborníci s praxí, akademická obec, atd. Nadace disponuje administrativním aparátem, v jehož čele stojí výkonný ředitel.



Obrázek 7: Struktura nadace IASC. Zdroj www.iasplus.com

Monitorovací skupina

Prvořadým cílem Monitorovací skupiny je sloužit jako nástroj oficiální spolupráce mezi veřejnými orgány, které mají rozhodující slovo na kapitálových trzích, a nadací IASCF.

K povinnostem Monitorovací skupiny patří zapojení se do procesu jmenování členů správní rady a schvalování, jejich jmenování v souladu s postupy vymezenými ve stanovách nadace IASCF, kontrola plnění povinností ze strany členů správní rady

a předkládání doporučení členům správní rady, kteří Monitorovací skupině jednou ročně odevzdávají písemnou zprávu.

Účelem je usnadnit těmto orgánům, které povolují či vyžadují dodržování IFRS ve svých zemích, efektivně plnit jejich povinnosti a úkoly spojené s ochranou investorů, zajištěním integrity trhů a kapitálu.

Monitorovací skupina je složena z příslušných členů Evropské komise, Japonské agentury pro finanční služby, americké Komise pro cenné papíry a burzy, Výboru IOSCO pro rozvíjející se trhy a Technického výboru IOSCO. Pozorovatelem Monitorovací skupiny bez hlasovacích práv je předseda Basilejského výboru pro bankovní dohled.

Nadace IASC

Se skládá ze šesti členů správní rady ze Severní Ameriky, šesti z Evropy, šesti z regionu Asie a Tichomoří a čtyř dalších z jakékoli oblasti (tak, aby byla zachována zeměpisná vyváženost).

Nadace IASC:

- jmenuje Poradní výbor, členy Rady IASB, Interpretační výbor pro mezinárodní účetní výkaznictví.
- Sleduje účinnost IASB.
- Zajišťuje financování.
- Schvaluje rozpočty IASB.
- Odpovídá za změny stanov.

RADA PRO MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY (IASB)

Z důvodu zajištění co nejširšího mezinárodního zastoupení; do července 2012 bude mít rada čtyři členy z regionu Asie a Tichomoří, čtyři členy z Evropy, čtyři ze Severní Ameriky, po jednom z Afriky a Jižní Ameriky a dva členové z jakékoli oblasti budou zvoleni tak, aby byla zachována celková zeměpisná vyváženost.

Hlavním předpokladem pro členství v radě je odborná způsobilost a praktické zkušenosti. Členové rady představují nejlepší možnou kombinaci odborných znalostí a bohatých zkušeností z působení na nejrůznějších trzích a v celé řadě podnikatelských odvětví.

Rada IASB zodpovídá za:

- tvorbu a vydávání standardů,
- tvorbu a vydávání diskusních návrhů,
- vydávání Interpretace IFRIC,

- revidování stávajících standardů,

Rada IASB rovněž vydává čtvrtletní bulletin „Vhled“, ve kterém prezentuje aktuální informace o jednotlivých projektech a vysvětluje technická rozhodnutí.

INTERPRETAČNÍ VÝBOR IFRIC

Byl jmenován správci nadace v r. 2002 a nahradil dosavadní výbor SIC. Vydává čtvrtletně informační bulletin obsahující aktuální informace o projektech. Zasedání IFRIC, stejně jako zasedání IASB jsou většinou veřejnosti přístupná.

- Zpracovává účetní postupy a pravidla pro nově zjištěné účetní problémy.
- Poskytuje jednoznačný výklad v případě nejasných interpretací požadavků některých standardů.

3.3 Proces tvorby účetních standardů

Účetní standardy jsou významným nástrojem celosvětové harmonizace účetního výkaznictví. Obecně lze stanovit **tři základní důvody**, které vedou účetní jednotky k sestavení účetní závěrky podle IFRS:

- snaha podniků získat přístup na zahraniční kapitálové a finanční trhy,
- reakce účetní jednotky na poptávku zákazníků – zahraničních velkoodběratelů,
- požadavek na aplikaci standardů od samotné účetní jednotky z důvodů přilákání zahraničních investorů.

Mezi hlavní přednosti praktické realizace IFRS patří například vyšší stupeň srovnatelnosti účetních výkazů v mezinárodním měřítku a úspora nákladů a času vynaloženého na konsolidaci účetních závěrek, sestavovaných podle různých národních účetních systémů. Aplikace mezinárodních účetních standardů zvyšuje celkovou úroveň finančního účetnictví a výkaznictví v jednotlivých zemích a také míru věrohodnosti tohoto systému.

Jednotlivé standardy byly vydávány do r. 2002 pod názvem Mezinárodní účetní standardy IAS. Od roku 2003, kdy došlo ke změně struktury IASC a přeměny Výboru pro tvorbu mezi-národních účetních systémů na Radu pro mezinárodní účetní standardy, jsou vydávány pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Jedná se o nové číslování standardů, které nenavazuje na IAS. Vydáváním IFRS v žádném případě nedochází ke zrušení stávajících IAS. Kromě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou Radou vydávány interpretace. Které vysvětlují a doplňují některá ustanovení konkrétního standardu.

Vzhledem k tomu, že jsou IFRS založené na principu poskytování věrného zobrazení ekonomické skutečnosti, nutí firmy a jejich vedení chovat se hospodárně, vydávat jasné a průhledné zprávy. Tím slouží nejen investorům, ale také dodavatelům, spotřebitelům, zaměstnancům a širší komunitě.

Nové účetní standardy jsou výsledkem úzké spolupráce autorů a uživatelů těchto standardů.

Postup tvorby nového standardu probíhá většinou v několika krocích:

1. identifikace a přezkoumání veškerých otázek spojených s potenciálním tématem a posouzení aplikace Konceptního rámce na řešenou oblast,
2. jsou prostudovány národní legislativní úpravy a praktické postupy a dochází k výměně názorů na daný problém s tvůrci národních standardů,
3. konzultace s Poradním výborem (SAC) o doplnění tématu do programu činnosti Rady IASB,
4. je vytvořena poradní skupina, která bude poskytovat rady a doporučení týkající se projektu Radě IASB,
5. je zveřejněn **diskusní dokument** k vyjádření připomínek. Dokument může obsahovat předběžné názory IASB na některé ze záležitostí spojené s projektem. Tento krok není povinný, ale v případě, že ho IASB nezveřejní, musí uvést důvody proč tak rozhodla,
6. k veřejnému připomínkování je publikován **diskusní návrh** schválený nejméně devíti hlasy IASB, včetně všech případných nesouhlasných připomínek členů IASB,
7. posouzení veškerých komentářů k diskusním materiálům obdržených v průběhu připomínkového období,
8. v případě, že je to žádoucí, uskuteční se veřejné jednání a testy aplikace,
9. schválení standardu nejméně devíti hlasy IASB a zahrnutí všech případných nesouhlasných názorů do zveřejněného standardu,
10. publikování zdůvodnění závěrů s vysvětlením v rámci Standardu.

Diskusní dokument – vysvětluje problém, rozsah projektu a otázky účetního výkaznictví, analyzuje informace zjištěná v rámci výzkumu a předkládá možná řešení zkoumaných problémů.

Diskusní návrh – apeluje k vyjádření k navrhovaným standardům, vysvětluje navrhované standardy i přechodná ustanovení, obsahuje i všechny nesouhlasné názory členů Rady IASB.

Proces tvorby či úpravy jednotlivých standardů a interpretací je promyšlenou a veřejnou záležitostí.

HIERARCHIE SOUBORU IFRS

Struktura standardů je obvykle následující:

- Úvod – obsahuje mj.: definici účelu IASB, postupy IASB při tvorbě standardů, stanovy nadace.
- Předmluva k výkladu standardů – obsahuje úkoly a pracovní postupy IASB, vysvětlení předmětu a účinnosti /IFRS.
- Koncepční rámec
- Účetní standardy IFRS
- Interpretace standardů

Současně ucelený soubor standardů IFRS obsahuje navíc Významový slovník, Historii vývoje, Zdůvodnění závěrů a Implementační příručku.

Formální struktura jednotlivých standardů je ve většině případů jednotná:

- úvod
- cíl standardu
- rozsah působnosti
- definici pojmů
- způsoby oceňování
- pravidla rozpoznání (vykazování) položky v účetní závěrce
- datum účinnosti

Účetní standardy v žádném případě neobsahují přesný a podrobný návod jak sestavovat účetní závěrku nebo jak vést účetnictví.

Neobsahují žádné přesně předepsané formuláře účetních výkazů. Jsou vytvořeny tak, aby je bylo možno všeobecně aplikovat ve všech ekonomických oborech.

Text standardů se stále vyvíjí, některé standardy jsou přepracovány, novelizovány nebo vypuštěny a stále se pracuje na dalších. Veškeré standardy a interpretace, které byly vydané i nadále zůstávají v platnosti, pokud nejsou novelizovány nebo staženy.

Standardy se vztahují na zveřejňovanou účetní závěrku veškerých jednotek, které vyvíjejí obchodní, průmyslové a finanční činnosti. Tyto jednotky mohou mít podobu akciové společnosti, družstva nebo jiného typu obchodní společnosti. Standardy IFRS mohou být vhodné i pro neziskové činnosti, státní obchodní podniky a jiné subjekty veřejného sektoru.

Každé omezení použitelnosti standardů IFRS je jasně uvedeno ve výkladu těchto standardů. Standardy se nemusí používat na nevýznamné položky. Jednotlivý standard IFRS platí vždy od data uvedeného v tomto standardu a pokud není uvedeno jinak, nemá zpětnou platnost.

Mezinárodní účetní standardy IFRS jsou používány:

- jako národní požadavky, často po řádném národním procesu,
- jako základ pro všechny nebo některé národní požadavky,
- jako mezinárodní měřítko pro ty země, které vyvíjejí své vlastní požadavky,
- regulačními úřady pro tuzemské a zahraniční společnosti,
- společnostmi samotnými.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Zamyslete se nad výhodami, či nevýhodami uplatňování Mezinárodních účetních standardů.

Pokuste se určit důvody, které vedou účetní jednotky k sestavování účetních závěrek podle IFRS.

3.4 Sbližování IFRS a US GAAP

V roce 2002 **zahájily IASB a FASB** v rámci procesu **konvergence** realizaci společného programu maximálního sblížení amerických a mezinárodních účetních standardů. Aktivity, které jsou součástí tohoto programu, zahrnují:

- Společné schůze konané třikrát za rok,

- Společný program,
- Zapojení členů obou rad do všech významných projektů,
- Krátkodobé projekty sblížení,
- Podrobný soupis všech rozdílů a plán na eliminaci co největšího počtu z nich,
- Koordinace činností interpretačních orgánů obou rad.

Sblížení postupů by usnadnilo tvorbu kapitálu v zahraničí a umožnilo adekvátní zveřejňování informací, což by podpořilo ochranu investorů a fungování transparentních a efektivních trhů. Emitenti, kteří získávají kapitál ve více než jedné zemi, sestavují několik různých účetních závěrek podle účetních postupů platných v dané jurisdikci, což pro ně není příliš efektivní a zvyšuje jejich náklady související s plněním zákonných požadavků.

Proces konvergence znamená proces sblížení obou světových systémů standardů, IAS/IFRS a US GAAP, s cílem minimalizace rozdílů mezi nimi a vytvoření jednotného souboru standardů, použitelného pro výkaznictví na jakémkoli kapitálovém trhu na světě.

Cílem procesu konvergence je:

- odstranit ostatní rozdíly mezi IFRS a US GAAP díky koordinaci budoucích pracovních programů FASB a IASB
- zajistit další pokrok v rámci společných projektů
- pobízet příslušné interpretační orgány, aby koordinovaly své aktivity

Rada pro standardy finančního účetnictví (USA) a Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IFRS) proto podepsaly **Konvergenční smlouvu** (dohoda z Norwalku), ve které se zavázaly spolupracovat při tvorbě kvalitních kompatibilních standardů, které budou sloužit jak pro národní, tak zahraniční účetní vykazování.

Smlouva rovněž obsahovala krátkodobé a dlouhodobé projekty týkající se sblížení účetních standardů spolu s jednotlivými kroky, které mají postupné sblížení zajistit.

- **Krátkodobé projekty** -IASB a FASB společně vymezily několik oblastí, u nichž je základním cílem sladění účetních pravidel IFRS a US GAAP. Oblasti jsou rozděleny úkolově na stranu FASB a IASB, přičemž příslušný tvůrce je povinen upravit svá pravidla tak, aby bylo docíleno shody s pravidly druhého tvůrce.

- **Dlouhodobé projekty** - IASB a FASB identifikovaly několik širších projektů, u nichž nejde o sladění pravidel jednoho systému k pravidlům druhého systému, ale společnou práci na nových upravených pravidlech, které budou platné jak pro IFRS, tak

pro US GAAP. Jedná se např.: o tvorbu shodných řešení jednotlivých problémů spojených s reálnou hodnotou nebo vytvoření jednoho reportovacího účetního systému.

Délku procesu realizace dlouhodobých cílů a jeho ukončení nelze určit.

„Kompatibilní“ standardy neznamenají zcela shodné předpisy - standardy. Jde spíše o to, že mezi takovými standardy neexistují žádné výrazné rozdílnosti.

FASB a IASB také uznaly významnost plánu dohodnutého mezi americkou Komisí pro cenné papíry (SEC) a Evropskou komisí (EC). Jedná se o plán odstranění požadavku sesouhlasení. Požadavek se týká situace, kdy společnosti se sídlem mimo USA a registrované na americkém kapitálovém trhu, nemohou předložit SEC účetní závěrku sestavenou a vykazovanou podle IFRS. Tyto společnosti musí převést zůstatky a výsledky podle IFRS do stavu, který odpovídá pravidlům US GAAP. Převádění informací účetních závěrek sestavených podle IFRS na účetní závěrky sestavené podle požadavků USGAAP je pro společnosti velmi náročné z časového hlediska a vede k navýšení nákladů.

V roce 2005 přistoupila komise SEC na dohodu, podle níž mohou zahraniční soukromí emitenti, kteří poprvé sestavují účetní závěrku podle standardů IFRS, předložit komisi SEC účetní závěrku podle standardů IFRS obsahující finanční informace a údaje za dva roky místo tří let.

Významným mezníkem v historii obou systémů účetních standardů je rok 2006, kdy IASB i FASB uzavřely dohodu o spolupráci zvanou „Memorandum of Understanding“. Tím začal proces konvergence mezi systémy IFRS a US GAAP.

Od roku 2007 mohou dle usnesení SEC zahraniční soukromí emitenti sestavovat účetní závěrku také podle IFRS, nejen podle US GAAP, jak platilo doposud. Dne 20. Června 2007 komise SEC schválila a předložila k připomínkování návrh, podle něhož je zahraničním emitentům dovoleno připravovat účetní závěrky podle anglické verze standardů IFRS zveřejněných radou IASB, aniž by museli v účetní závěrce uvést odsouhlasení na účetní postupy US GAAP (Jílek, Svobodová, 2013).

V roce 2008 zveřejnila komise SEC k veřejnému připomínkování navrhovanou „cestovní mapu“ pro používání IFRS. V této mapě jsou definovány cíle, jejichž dosažení by mohlo vést k povinnému přechodu na IFRS ve vztahu k finančním rokům končícím 15. prosince 2014 nebo po tomto datu.

Dne 28. května 2014 FASB a IASB vydaly konvergenční úpravu uznávání tržeb z kontraktů se zákazníky vytvářející principy reportování užitečných informací pro uživatele finančních výkazů o podstatě, načasování a nejistotě výnosů z těchto transakcí. Tento nový standard byl výsledkem osmiletého úsilí FASB o zlepšení kompatibility US GAAP a IAS/IFRS v tomto směru.

Na základě diskusí FASB a IASB týkající se konvergenčního programu, byly stanoveny následující zásady:

- konvergence účetních standardů může být dosažena díky vývoji vysoce kvalitních společných standardů,
- snaha eliminovat rozdíly mezi dvěma standardy, vytvořit nové společné standardy, které zlepšují finanční informace ve výkazech využívaných investory.
- FASB a IASB mají usilovat o konvergenci nahrazováním standardů slabší kvality lepšími standardy.

SHRNUTÍ KAPITOLY



V této kapitole jste se seznámili s historickým vývojem Mezinárodních účetních standardů IAS (International Accounting Standards)/IFRS (International Financial Reporting Standards). Následně jste se věnovali struktuře Nadace IASC, charakteristice a rozsahu činnosti a pravomoci jednotlivých orgánů nadace jako je Interpretační výbor IFRIC, Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB a Monitorovací skupina. Dále jste se seznámili s jednotlivými kroky v procesu tvorby Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Věnovali jsme se zde rovněž struktuře jednotlivých standardů a definovali hierarchii souboru IAS/ IFRS. Seznámili jste se s procesem sblížení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví s US GAAP a s Konvergenční smlouvou.

KONTROLNÍ OTÁZKY



1. Charakterizujte historický vývoj Mezinárodních účetních standardů.
2. Čím byly z hlediska vývoje IFRS významné roky 2002 a 2005?
3. Vysvětlete význam Monitorovací skupiny.
4. Charakterizujte význam a činnost Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB).
5. Definujte diskusní dokument a diskusní návrh.
6. Charakterizujte strukturu IFRS.
7. Vysvětlete proces tvorby IFRS.
8. Co je to Konvergenční smlouva?

4 KONCEPČNÍ RÁMEC PODLE US GAAP A IAS/IFRS



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

V této kapitole se budeme věnovat Koncepčnímu rámci, který je teoretickým základem pro americké obecně uznávané zásady. Vysvětlíme si důvody a historický vývoj jeho vzniku, seznámíte se s jednotlivými kvalitativními charakteristikami účetních informací, které účetní jednotky zveřejňují v účetních závěrkách. Seznámíte se se základními prvky účetní závěrky sestavované podle požadavků koncepčního rámce US GAAP. Rovněž se budeme věnovat specifikaci předpokladů, zásad a omezení pro uznání a oceňování v účetních výkazech obchodních jednotek.

Dále se zde seznámíme s cílem, strukturou a obsahem Koncepčního rámce IAS/IFRS. Dovíme se, co vymezuje Koncepční rámec a jak definuje jednotlivé prvky účetní závěrky. Tato kapitola rovněž řeší problematiku oceňování majetku, závazků, nákladů a výnosů. Dále zde budete seznámeni s obecnými požadavky kladenými standardy na účetní výkazy. Dovíte se, koho a proč zajímají informace obsažené v účetních výkazech účetní závěrky.



CÍLE KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly budete umět:

- definovat cíl Koncepčního rámce US GAAP,
- charakterizovat kvalitativní charakteristiky účetních informací,
- definovat prvky účetních výkazů podle koncepčního rámce US GAAP,
- definovat cíl Koncepčního rámce IAS/IFRS,
- charakterizovat základní prvky jednotlivých výkazů účetní závěrky,
- specifikovat cíl účetní závěrky,
- určit uživatele účetních informací a jejich požadavky,
- naučíte se specifikovat předpoklady, zásady a omezení pro uznání a oceňování v účetních výkazech obchodních jednotek.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY



Koncepční rámec US GAAP, kvalitativní charakteristiky, koncepty pro uznání a měření, uživatelé informací účetní závěrky, předpoklady pro přípravu účetní závěrky, oceňování prvků účetní závěrky, základní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, definice rozpoznání základních prvků účetní závěrky.

4.1 Charakteristika koncepčního rámce US GAAP

Účetní systém US GAAP je postaven na všeobecně uznávaných účetních zásadách, které převážně vyplynuly z praktických zkušeností a obecných zvyklostí. Koncepční rámec umožňuje FASB tvorbě účetních standardů, profesním účetním pomáhá při řešení sporných účetních otázek, které zatím nejsou publikovány v literatuře, a uživatelům účetních informací napomáhá při interpretaci účetní závěrky.

Obecně lze říci, že vznik koncepčního rámce US GAAP začal v roce 1978 vydáním vyhlášek, které byly následně doplňovány a specifikovány. Koncepční rámec US GAAP tvoří následující vyhlášky:

- SFAC 1 – Cíle účetního výkaznictví obchodních jednotek
- SFAC 2 – Kvalitativní charakteristiky účetních informací
- SFAC 3 – Prvky účetních výkazů obchodních jednotek
- SFAC 4 – Cíle účetního výkaznictví neobchodních jednotek
- SFAC 5 – Uznání a oceňování v účetních výkazech obchodních jednotek
- SFAC 6 – Prvky účetních výkazů
- SFAC 7 – Využití informací cash flow a metody současné hodnoty při účetním oceňování

Vyhlášky obsahují cíle účetního systému, obsah a rozpoznávání základních prvků závěrky, definující požadavky na prezentované finanční informace.

Důvodem utvoření koncepčního rámce byla potřeba uceleného východiska pro tvorbu standardů, aby tak tyto standardy měly konzistentní a precizní základy.

Cílem je tedy pomáhat při tvorbě standardů. Dle Mládka (2009) se před vytvořením koncepčního rámce účetní standardy vytvářely nekoncepčně.

ZÁKLADNÍ CÍL US GAAP

Základním cílem účetního výkaznictví je poskytování informací investorům, věřitelům a dalším uživatelům účetních dat, které jsou užitečné pro jejich rozhodování o alokaci volných finančních zdrojů. Tyto informace umožňují ohodnotit budoucí peněžní investiční toky a zobrazují stav a změny majetku a závazků.

Výkaznictví dle US GAAP je založeno na čtyřech základních předpokladech:

- předpoklad ekonomické jednotky (economic entity)
- předpoklad trvání podniku (going concern)
- předpoklad peněžní jednotky (monetary unit)
- periodicita (periodicity)

Podle vyhlášky SFAC 1 je cílem US GAAP poskytování informací, které:

- umožní rozhodování o investicích a o poskytování úvěru
- pomohou ohodnotit budoucí peněžní toky
- pomohou zobrazit stav majetku a závazků a změny v těchto jednotlivých položkách

V roce 2010 vešla v platnost SFAC 8, která obsahuje výstup fáze A konvergence, nahrazuje SFAC 1 a 2 a zavádí cíle a kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví dle US GAAP, adoptované ve stejné podobě i IFRS. Poskytované informace musí splňovat mezi jinými významné kvalitativní charakteristiky.

Kvalitativní charakteristiky

Relevantnost zveřejněné informace znamená, že uživatelům umožní odhadnout s dostatečnou přesností vývoj budoucích událostí.

Zpětná vazba informací v případě rozhodnutí společnosti, která umožní investorům posoudit, zda učiněná volba byla správná. Zpětná vazba je podmíněna včasností relevantních informací, jelikož relevantní informace není užitečná a použitelná, pokud je dostupná se značným časovým zpožděním.

Spolehlivost informací znamená existenci přesvědčivého důkazu o uskutečnění transakce a její hodnotě. Přesvědčivý důkaz je podle US GAAP ten, který přesvědčí auditora nebo v případě vyšetřování Komisi pro cenné papíry a v případě žaloby porotu.

Pravdivost vykazovaných informací. Pokud zveřejňovaná informace není pravdivá, jedná se podle US GAAP o porušení pravidel a tudíž o trestný čin podvodu podléhajícímu americkému trestnímu řádu.

Objektivnost informace znamená, že konkrétní transakce je měřitelná v peněžních jednotkách a je doložena důkazem, že k této transakci opravdu došlo.

Neutrálnost informací znamená, že informace nesmí být zkreslená osobními zájmy těch, kteří informace zpracovali nebo konkrétní informace poskytli.

Srovnatelnost a neměnnost informace znamená, že informace je srovnatelná, pokud umožňuje komparaci účetních výsledků jednotlivých společností, které aplikují US GAAP a zároveň je srovnatelná v čase tzn. neměnná. Pokud dojde ke změně informací např. vlivem změn odhadu, musí účetní jednotka veškeré změny vysvětlit a souhrnný vliv těchto změn za-chytit ve zveřejněných účetních výkazech a příloze k těmto výkazům.

Provázanost mezi jednotlivými kvalitativními charakteristikami můžeme znázornit následovně:

Prvotní charakteristiky
<i>Relevantnost informace</i>
<ul style="list-style-type: none"> • umožňuje odhady budoucích okolností • poskytuje zpětnou vazbu • je včasná
<i>Spolehlivost informace</i>
<ul style="list-style-type: none"> • prověřitelná • pravdivá • neutrální
Vedlejší charakteristiky informace
<ul style="list-style-type: none"> • srovnatelná • neměnná

Tabulka 7. Kvalitativní charakteristiky

4.2 Prvky účetních výkazů podle koncepčního rámce US GAAP

Každý účetní systém se skládá z určitých základních prvků. Tyto prvky stejně jako kvalitativní hledisko se mezi jednotlivými účetními systémy liší, tzn., že velmi často se pod stejným prvkem nacházejícím se ve více účetnictvích chápe něco jiného. Prvky účetního systému US GAAP můžeme rozdělit:

ZÁKLADNÍ PRVKY ROZVAHY

- **primární** – > *majetek a závazky*

Majetek (Assets)

Majetek představuje pravděpodobný budoucí ekonomický přínos, který účetní jednotka obdržela, nebo kontroluje jako důsledek minulých transakcí. Podle US GAAP je

pravděpodobnost chápána jako na 85%-90% jisté. Ekonomický přínos znamená získání čistých peněžních přítoků v budoucnosti.

Účetní jednotka vykazuje ve svých účetních výkazech majetek, ke kterému není podmínkou vlastnické právo, ale plná kontrola nad jeho ekonomickými přínosy.

Závazky (Liabilities)

Závazky můžeme podle US GAAP definovat jako současnou povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých transakcí a která naopak v budoucnu s dostatečnou pravděpodobností vyvolá odliv ekonomických užitků. Závazek znamená povinnost vzdát se v budoucnosti majetku nebo poskytnout službu jinému subjektu.

Pro vykazování závazku účetní jednotkou musí být splněny následující podmínky:

- účetní jednotka má současnou povinnost pravděpodobného budoucího transferu určitých aktiv, pokud nastane určitá událost k určitému datu
 - účetní jednotka se nemůže závazku vyhnout
 - událost, která účetní jednotku zavazuje, již nastala
- **sekundární** – > *odvozené, resp. na základě nich definované.*

Vlastní kapitál (Equity)

Vlastní kapitál neboli čistý majetek lze definovat jako zůstatkový podíl na majetku firmy, které zůstane po odečtení všech závazků. US GAAP poskytuje podnikům značnou volnost při účtování a vykazování vlastního kapitálu, definuje ho jako rozdíl mezi aktivy a závazky a neupravuje příliš podrobně způsob jeho vykazování.

Investice od majitelů – vklady majitelů (Investments by Owners)

Investice jsou navýšením vlastního kapitálu účetní jednotky, které vyplývá z transferu pocházejícího od vlastníka subjektu, na jehož základě obdrží vyšší podíl vlastnictví v daném podniku. Nejčastěji jsou za investice považovány finanční i nepeněžní vklady, ale také poskytnutí služby nebo uhrazení nebo převzetí závazku. Při navyšování kapitálu v důsledku jiného než majetkového vkladu vlastníka je nutné, aby byla taktéž zjištělná určitá rozumná, spravedlivá hodnota investice (fair value). V opačném případě může samozřejmě společnost investici přijmout, avšak není možné o ni zvýšit vlastní kapitál.

Výplaty majitelům (Payments to Owners)

Výplaty majitelům snižují vlastní kapitál v důsledku převodu aktiv, poskytnutí služeb nebo vzniku závazku vůči vlastníkům. Výplaty majitelům snižují vlastnický podíl ve společnosti. V případě prodeje zboží vlastníkům za nižší než tržní hodnotu se za výplatu majitelům považuje rozdíl mezi prodejní a tržní cenou.

ZÁKLADNÍ PRVKY VÝSLEDOKY

Tržby (Revenues)

Tržby jsou definovány jako zvýšení ekonomického užítku. Je to vzrůst či jiné zlepšení majetku společnosti nebo uspokojení jejích závazků, plynoucí z dodání či výroby zboží, poskytnutí služby a jiných aktivit, které jsou součástí hlavních nebo podstatných pokračujících ekonomických činností firmy, vzniklé jiným způsobem než vkladem vlastníků.

Podmínky definující tržby:

- dokončení výdělečného procesu
- skutečný nebo očekávaný přítok hotovosti, který je spojen s hlavní operací
- brutto vykazování přítoků

Náklady (Expenses)

Náklady jsou definovány US GAAP jako odliv nebo jiná spotřeba aktiv nebo vznik závazků, které vyplývají z dodání zboží, služeb nebo výroby výrobků.

Náklady jsou podle definice „obětí“, kterou účetní jednotka podstoupila proto, aby umožnila výdělečný proces. Náklad nemůže nastat bez tržby.

Zisky a ztráty (Gains and Losses)

Zisky (ztráty) jsou zvýšením (snížením) vlastního kapitálu. Jedná se o změny v hodnotě majetku a závazků z vedlejší činnosti firmy a ostatních transakcí a událostí, které ovlivňují firmu, kromě těch, které plynou z tržeb, nákladů nebo interakcí s vlastníky. Podle US GAAP se jedná např. o výsledek činnosti, kterou se účetní jednotka nezabývá jako hlavní činnosti.

Souhrnný hospodářský výsledek (Comprehensive Income)

Jedná se o změny ve vlastním kapitálu společnosti během účetního období, které vyplývají z transakcí a událostí mimo transakcí s vlastníky. Jsou to všechny změny v kapitálu kromě těch, které jsou způsobeny vklady od majitelů nebo výplatami majitelům. Vstupují sem například zisky a ztráty plynoucí z držení obchodovaných cenných papírů, u nichž dochází k přeceňování na reálnou tržní hodnotu.

Předpoklady, zásady a omezení pro uznání a oceňování v účetních výkazech obchodních jednotek

Mezi základní předpoklady pro uznání informací v účetních výkazech je **předpoklad ekonomické jednotky**, který znamená, že ekonomické činnosti se identifikují podle ekonomických jednotek, které tyto aktivity provozují. Ekonomickou jednotkou je chápáno uskupení osob používajících ke své činnosti majetek, a jejichž cílem je tvorba ekonomických hodnot.

PŘEDPOKLAD TRVÁNÍ PODNIKU

Jedná se o předpoklad, že účetní jednotka bude vykonávat svou činnost i v dohledné budoucnosti. U právnických osob se předpokládá, že budou existovat do nekonečna. Účetní závěrka bývá sestavována s domněnkou, že podnik nemá záměr zúžit či likvidovat své aktivity. V opačném případě musí účetní jednotka, resp. auditor o této skutečnosti informovat veřejnost v příloze k účetní závěrce.

PŘEDPOKLAD PERIODICITY VYKAZOVÁNÍ

Předpoklad možnosti rozdělení ekonomické činnosti účetní jednotky do samostatných časových úseků. Odvíjí se od potřeby pravidelného reportování.

GAAP jsou všeobecně přijímané účetní zásady, kterých většina je popsána přímo ve vyhlášce SFAC 5 anebo vyplývají z tradic, na kterých jsou GAAP postaveny.

Vyhláška SFAC 5 stanoví zásadní kritéria pro rozpoznání a měření:

- *Definice* – položka musí splňovat definici jednoho z 10 prvků
- *Měřitelnost* – každá položka je relevantní a lze ji spolehlivě změřit
- *Relevance* – informace může ovlivnit rozhodnutí uživatele
- *Spolehlivost* – informace je prověřitelná a pravdivá

ZÁSADA HISTORICKÉ CENY

Jedná se o tradiční zásadu, kterou lze definovat jako množství peněz, nebo jejich ekvivalentů vyplacených k pořízení aktiva. Systém historických cen je primárně založen na transakci, která proběhla dobrovolně mezi nezávislými stranami.

V průběhu činnosti účetní jednotky dochází k opotřebování dlouhodobého hmotného majetku v průběhu jeho životnosti. Abychom zachytili podobné jevy, je nutné v účetnictví historickou cenu, za niž bylo aktivum či závazek pořízeny, průběžně upravovat.

Oceňování jednotlivých položek majetku a závazků:

- *Hotovost* – se vždy vykazuje v nominální hodnotě
- *Tržní cenné papíry* – finanční majetek, kromě dlužných cenných papírů držených do splatnosti, se uvádí v tržní hodnotě
- *Pohledávky* – se vykazují v nominální hodnotě opravené rezervou na nedobytné pohledávky

- *Zásoby* – jsou vykazované v historické hodnotě, nebo v současné ceně, podle toho, která je nižší. Tzn. v nákladech na jejich výrobu anebo v ceně, za kterou je možné, je v okamžiku vykazování prodat.
- *Dlouhodobý majetek* – se vyazuje v pořizovací, historické ceně opravené o oprávký a případnou ztrátu ze snížení hodnoty
- *Dlouhodobé finanční investice* – se vykazují v nominální, nebo tržní hodnotě, podle toho, která je nižší
- *Závazky* – krátkodobé se vykazují v hodnotě majetku nebo služeb, které firma bude muset vydat, aby závazek splnila; dlouhodobé – zaplacené za dobu delší než 1 rok, se musí diskontovat

ZÁSADA UZNÁNÍ TRŽEB

Vyhláška stanoví, že tržby se mohou uznávat, pokud jsou realizovatelné a zasloužené. Současně musí být splněna podmínka, že tržba nemůže existovat bez transakce, která musí být měřitelná v peněžních jednotkách. Tržba je uznatelná v momentě předání zboží či poskytnutí služby. Tento okamžik nastane, když se prodávající strana plně vzdá kontroly nad předmětem transakce.

ZÁSADA PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ K TRŽBÁM

Podle této zásady se mohou náklady vykazovat ve stejném okamžiku jako tržby, které ho umožnily. Je to zajištěno nepoužíváním výsledovky v druhovém členění. Náklady vynaložené např. na výrobu výrobků, jsou účtovány do aktiv („investice“ do zásob) a teprve v okamžiku vzniku tržby jsou tyto náklady vykázány jako náklad v účelové výsledovce.

ZÁSADA ÚPLNÉ INFORMACE

Tato zásada požaduje, aby informace, která je poskytována účetní jednotkou informovaným uživatelům byla významná (důležitá), spolehlivá a obsáhlá a umožnila jim vytvořit si názor na ekonomickou situaci této účetní jednotky. Zveřejněné informace musí obsahovat dostatek detailů, srozumitelných při vynaložení přiměřené námahy. Více informací je považováno za lepší než menší množství, ale vzhledem k existenci nákladů spojených s jejich získáváním je potřeba zvážit užitek, který z nich plyne.

OMEZENÍ PRO UZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ V ÚČETNÍCH VÝKAZECH OBCHODNÍCH JEDNOTEK

Každý účetní systém má své omezení a US GAAP se je snaží zohlednit při formulaci individuálních pravidel. Mezi omezení, které jsou uvedena ve vyhláškách US GAAP patří:

Podstatnost (významnost) znamená, že pravidla obsažená v dané vyhlášce se nemusí aplikovat na nepodstatné položky a že položky jsou významné a mohou se vykazovat, pokud jsou dostatečně podstatné k tomu, aby ovlivnily rozhodování uživatelů.

Podle vyhlášky je položka významná, pokud její rozsah je minimálně 10 % z určitého základu. Komise pro cenné papíry vyžaduje, aby položky nebo skupiny položek, které stanoví minimálně 5% celkových aktiv, měly svou vlastní řádku v rozvaze. Ve výsledovce platí hranice pro jednotlivé položky minimálně 10% tržeb. Současně Komise doporučuje, aby pro stanovení významnosti účetní jednotka nepoužívala pouze objektivní, ale i subjektivní kritéria.

Náklady oproti přínosu -toto omezení vychází z předpokladu, že každá informace má svou cenu hodnotu a měla by uživateli přinášet určitý užitek. Pokud ale cena informace pře-vyšší užitek z této informace, přestává mít pro uživatele smysl.

Průmyslové zvyklosti – znamená, že pokud účetní jednotka vykonává činnost ve specifickém odvětví, kde se postupuje podle dlouhodobých zvyklostí a norem, může tyto zvyklosti uplatňovat i přesto, že nejsou přesně definovány US GAAP. Většina možných sporných situací je upravena vyhláškami USGAAP. Pokud se ale účetní jednotka odkloní od těchto pravidel, musí uvést vysvětlení v příloze k účetní závěrce.

Opatrnost je chápána jako reakce na otázky nejistoty v účetnictví a měla by minimalizovat ztráty a rizika. Podle vyhlášky SFAC 8 je ale jakékoliv systematické zkreslení účetních informací nežádoucí. Pokud je na výběr několik variant, není vhodné vybrat automaticky tu nejhorší. Důležité je zvolit tu nejpravděpodobnější.

Tabulka 8. Přehled předpokladů, zásad a omezení pro uznání a oceňování v účetních výkazech obchodních jednotek

Předpoklady	Zásady	Omezení
<i>Ekonomická jednotka</i>	<i>Historická cena</i>	<i>Podstatnost</i>
<i>Trvání podniku</i>	<i>Uznání tržeb</i>	<i>Náklady oproti přínosu</i>
<i>Periodicity vykazování</i>	<i>Přiřazování nákladů k tržbám</i>	<i>Průmyslové zvyklosti</i>
	<i>Úplná informace</i>	<i>Opatrnost</i>

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Pokuste se určit a zdůvodnit, do které skupiny účetních systémů patří US GAAP. Jaké jsou základní všeobecně uznávané zásady, na kterých je systém US GAAP založen?

4.3 Koncepční rámec podle IFRS

Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky byl schválen v roce 1989. Tvoří teoretický a filozofický základ IFRS. Obsahuje koncepty pro obsah účetní závěrky a napomáhá uživatelům při interpretaci informací obsažených v účetních závěrkách vypracovaných v souladu s IFRS. Vymezuje pojmy, které jsou základem pro přípravu a předkládání účetní závěrky. Jeho pochopení je nezbytným předpokladem správného porozumění standardů z něj vycházejících. Ukončením fáze A konvergence koncepčních rámců se od roku 2010 změnilo vymezení uživatelů, cílů a kvalitativních charakteristik účetní závěrky obsažené v původním koncepčním rámci. Od tohoto roku jsou hlavní uživatelé, cíl a kvalitativní charakteristiky definovány identicky s SFAC 8.

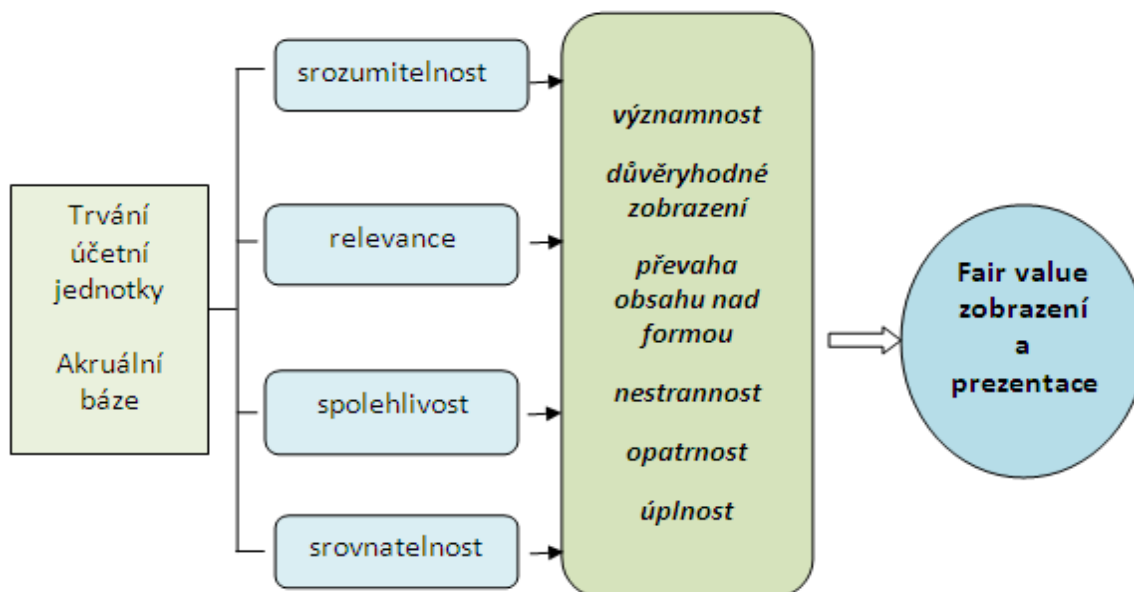
Je společný pro všechny standardy bez rozdílu.

Je jediným standardem, který není číselně označen.

Koncepční rámec není samostatným standardem, ani žádný standard nenahrazuje a nedefinuje standardní řešení pro žádný konkrétní účetní problém.

Koncepční rámec vymezuje:

- Cíl účetní závěrky
- Základní prvky účetní závěrky
- Uživatelé účetní závěrky a jejich informační potřeby
- Základní předpoklady sestavování účetní závěrky
- Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky
- Oceňování prvků účetní závěrky
- Pojetí kapitálu a uchování kapitálu



Obrázek 8 Teoretický základ IFRS

Základním úkolem Koncepčního rámce je napomáhat Radě pro mezinárodní účetní standardy při vývoji nových standardů, při přezkoumávání stávajících standardů, pomáhat účetním národním institucím, které odpovídají za proces tvorby národních účetních standardů, při tvorbě národních účetních standardů, napomáhat auditorům a uživatelům účetní závěrky při interpretaci informací, které jsou obsaženy v účetních výkazech účetní závěrky.

4.4 Cíl a základní prvky účetní závěrky podle koncepčního rámce IFRS

Cílem účetní závěrky je poskytování informací o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky všem uživatelům, kteří přijímají ekonomická rozhodnutí, tzn., že účetní výkazy jsou nástrojem (výchozím předpokladem) pro jejich rozhodování.

Cílem účetní závěrky není poskytování informací pro daňové účely.

FINANČNÍ POZICE

- je ovlivněna finanční strukturou, ekonomickými zdroji a schopností účetní jednotky přizpůsobit se změnám,
- je definována mírou schopností účetní jednotky hradit své závazky v termínu splatnosti.

- Informace o finanční pozici účetní jednotky jsou uváděny v rozvaze – Výkazu o finanční pozici.

VÝKONNOST

- slouží ke zhodnocení efektivnosti vynaložených ekonomických zdrojů
- měřítkem výkonnosti je zisk
- informace o výkonnosti účetní jednotky jsou uváděny ve výsledovce – Výkazu úplného výsledku.

Změny ve finanční pozici slouží ke zhodnocení investičních, finančních a hlavních výdělečných činností účetní jednotky za vykazované období. Informace o změnách ve finanční pozici účetní jednotky jsou uváděny ve výkazu cash flow.

Podle Koncepčního rámce účetní závěrka obsahuje tyto složky:

- Výkaz finanční pozice (Rozvaha)
- Výkaz úplného výsledku (Výsledovka)
- Výkaz změn ve finanční pozici (výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách ve vlastním kapitálu)
- Příloha

Základními prvky vyjadřujícími **finanční pozici** účetní jednotky v *rozvaze* jsou **aktiva** a **závazky**.

Základními prvky pro měření **výkonnosti** ve *výsledovce* jsou **náklady** a **výnosy**.

Aktivum je ekonomický zdroj využívaný účetní jednotkou, jehož existence je výsledkem minulých skutečností a od něhož se očekává, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch.

K ZAPAMATOVÁNÍ



Pro určení existence aktiva není rozhodující vlastnické právo k aktivu, ale mít pod kontrolou prospěch, které aktivum přináší.

Podmínkou zobrazení aktiva v rozvaze je:

- pravděpodobnost jeho budoucího ekonomického prospěchu

- spolehlivost jeho ocenění

Závazek je současnou povinností účetní jednotky, která vznikla na základě minulých skutečností. Od jejího vypořádání se očekává, že povede k odčerpání podnikových zdrojů ekonomického prospěchu. Podmínkou zobrazení závazku v rozvaze je:

- dostatečná pravděpodobnost budoucího odlivu ekonomických zdrojů a
- spolehlivost jeho ocenění

Výnosy (revenue) jsou zvýšením ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, které se projevilo přírůstkem nebo zvýšením aktiv nebo snížením závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem, než vklady vlastníků.

Podmínkou zobrazení výnosu v účetních výkazech je:

- spolehlivost jejich ocenění a
- dostatečný stupeň jistoty jejich vzniku

Náklady (expenses) jsou snížením ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než odčerpání vlastníky. Podmínkou zobrazení nákladů v účetních výkazech je jejich souvislost s konkrétními výnosy.

Zisky (gains) definuje Koncepční rámec jako ostatní příjmy, které převyšují ekonomický prospěch a splňují kritéria pro určení příjmů dosažených z jiné než z běžné činnosti.

Ztráty (losses) jsou úbytky aktiv vzniklé z jiné než z běžné činnosti.

Podmínky pro vznik zisků (gains) a ztrát (losses) vyplývají z vedlejší činnosti, vykazují se v čisté výši a účetní jednotka je nemá pod kontrolou.

Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejich závazků.

V poslední části Koncepčního rámce je řešena otázka různého pojetí vlastního kapitálu a způsobu jeho oceňování se zvláštním zřetelem na vyjádření zisku. Zisk je definován jako přírůstek vlastního kapitálu za období.

Koncepční rámec vymezuje **dvě základní pojetí vlastního kapitálu** směřující k rozdílnému ocenění vlastního kapitálu vloženého do podnikání a rozdílného vyjádření zisku:

- Pojetí reprodukce finančně vyjádřeného vlastního kapitálu, který lze měřit buď v nominálních peněžních hodnotách, nebo v přepočtu na současnou kupní sílu investovaného vlastního kapitálu. Podle tohoto pohledu účetní jednotka dosahuje zisku, pokud její vlastní kapitál je na konci období vyšší než na začátku období. Tento zisk je pak vyjádřen v nominálních cenách (historických) nebo v přepočtu na stálé ceny.
- Pojetí reprodukce vlastního kapitálu, vyjádřeného naturální výrobní nebo podnikatelskou kapacitou účetní jednotky. Podle tohoto pohledu účetní jednotka dosahuje zisku, pokud její produkční kapacita na konci období přesáhne produkční kapacitu na počátku období.

Podle Koncepčního rámce je výběr vhodného pojetí kapitálu založen na potřebách uživatelů účetních informací.

Koncepční rámec obsahuje upřesnění podmínek týkajících se vykazování jednotlivých položek v účetní závěrce. Podle tohoto rozpoznaní je položka základním prvkem účetní závěrky, pokud vyhovuje jedné z výše uvedených definic a současně má hodnotu nebo cenu, kterou je možné spolehlivě stanovit.

Koncepční rámec rovněž definuje **hlavní uživatele účetní závěrky**:

- Investoři – poskytovatelé rizikového kapitálu se zajímají o jeho návratnost, akcionáře zajímá schopnost účetní jednotky platit dividendy,
- Zaměstnanci – zajímají se o stabilitu a ziskovost svých zaměstnavatelů,
- Poskytovatelé výpůjčního kapitálu – zajímá je zda jejich půjčky a úroky s nimi spojené budou splaceny včas,
- Dodavatelé a jiní obchodní věřitelé – ti potřebují zjistit, zda jejich pohledávky budou včas uhrazeny,
- Zákazníci – mají zájem o informace o pokračování účetní jednotky,
- Vlády a jejich orgány – vyžadují informace potřebné pro regulaci činnosti účetních jednotek, pro určování daňové politiky, pro statistiku,
- Veřejnost – tu např. zajímají informace o vývoji účetní jednotky, o rozsahu její činnosti, o tom zda účetní jednotka prosperuje.

Koncepční rámec stanoví, že účetní výkazy sestavené podle IFRS:

- jsou zaměřeny na potřeby externích uživatelů,
- nemohou splnit požadavky všech kategorií uživatelů,

- jsou označovány jako výkazy se všeobecným použitím,
- jsou primárně zaměřeny na zjišťování účetního hospodářského výsledku, který je základním kritériem pro měření finanční výkonnosti účetní jednotky za určité účetní období.

Podle požadavků Koncepčního rámce musí účetní informace účetních výkazů poskytovat pravdivý a nezkrácený obraz o ekonomické situaci účetní jednotky.

4.5 Základní předpoklady sestavování účetní závěrky a její kvalitativní charakteristiky

Koncepční rámec vymezuje dva základní předpoklady sestavování účetní závěrky: princip aktuálního účetnictví a princip nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Aktuální princip znamená, že důsledky transakcí nebo jiných skutečností se v účetnictví zachycují v době, kdy se dějí, bez ohledu na to, zda za ně již byla přijata nebo uhrazena příslušná hotovost nebo její ekvivalent a jsou vedeny v účetnictví a vykázány v účetních výkazech v tom účetním období, s nímž časově a věcně souvisí.

Výsledek hospodaření zjištěný na aktuální bázi je rozdílem mezi výnosy a náklady a mnohem lépe vyjadřuje výkonnost účetní jednotky za účetní období než výsledek zjištěný jako rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Princip nepřetržitého trvání účetní jednotky znamená, že účetní závěrka je sestavena na základě předpokladu, že účetní jednotka neuvažuje o ukončení své činnosti a že bude pokračovat ve své činnosti i v budoucnosti. Účetní jednotka není nucena, ani nemá v úmyslu omezovat nebo likvidovat rozsah své činnosti. Pokud má vedení účetní jednotky pochybnosti o jejím dalším trvání, musí tuto nejistotu zveřejnit v rámci přílohy k účetní závěrce včetně důvodů, které mohou vést k pravděpodobnému ukončení činnosti účetní jednotky.

Princip periodicity vykazování znamená, že účetní výkazy se sestavují nejméně jednou ročně. Účetním obdobím je jeden kalendářní nebo hospodářský rok. V případě, že účetní závěrka je sestavena za období kratší nebo delší než jeden rok, musí účetní jednotka zveřejnit důvody zkrácení nebo prodloužení účetního období.

Princip věrného a poctivého zobrazení skutečnosti znamená, že účetní závěrka prezentuje poctivě finanční pozici, výkonnost a peněžní toky účetní jednotky v souladu s definicemi a kritérii uvedených v Koncepčním rámci.

V Koncepčním rámci jsou rovněž stanoveny určité **kvalitativní charakteristiky**, díky nimž jsou informace zachycené v účetních výkazech srozumitelné a užitečné pro všechny uživatele.

- *Srozumitelnost* – informace obsažené v účetní závěrce jsou snadno srozumitelné pro uživatele, kteří mají dostatečné znalosti ekonomických a podnikatelských aktivit a účetnictví a tyto informace využívají pro svá rozhodnutí. Údaje o problematických oblastech by z účetní závěrky neměly být vyloučeny jen proto, že budou některými skupinami uživatelů méně pochopitelné.
- *Relevance* – informace jsou relevantní, pokud umožňují uživatelům hodnotit minulé, současné nebo budoucí události a tím ovlivnit jejich ekonomická rozhodnutí. Relevance informací je ovlivněna jejich podstatou a významností. Vynechání nebo chybné uvedení významné informace v účetní závěrce může ovlivnit ekonomické rozhodnutí uživatelů. Relevance je úzce spjata s včasností informace – jen včasná informace je relevantní. Je však potřeba vždy zvážit, zda včasnost informací nezpůsobí snížení její spolehlivosti.
- *Spolehlivost* – informace jsou spolehlivé, pokud neobsahují zásadní chyby nebo zkreslení a pokud vystihují skutečnou podstatu věci. Spolehlivá informace podává věrný a poctivý obraz o účetní jednotce a je nestranná (nezaujatá). Mezi další charakteristiky, kterými se vyznačuje spolehlivost, patří převaha obsahu nad formou, opatrnost a úplnost.

Převaha obsahu nad formou znamená, že všechny transakce se účtují a zveřejňují v souladu s jejich obsahem a ekonomickou realitou a nejen pouze v souladu s jejich právní normou.

Opatrnost je určitá obezřetnost při posuzování odhadů v nejistých podmínkách, to znamená, aby aktiva nebo výnosy nebyly nadhodnoceny a náklady a závazky nebyly podhodnoceny. Dodržování principu opatrnosti nedovoluje např. vytváření skrytých rezerv nebo nadměrných provizí. Informace v účetní závěrce musí být z hlediska významnosti informací a nákladů na jejich získání úplné.

- *Srovnatelnost* – informace jsou srovnatelné, pokud umožňují uživatelům porovnávat účetní závěrky účetní jednotky jak v časové řadě, tak mezi jednotlivými účetními jednotkami. Podmínkou srovnatelnosti informací v časové řadě je zachování konzistence účetních metod a postupů. Pokud ale v zájmu zachování věrného a poctivého zobrazení skutečnosti účetní jednotka změní používané metody, musí tyto změny zdůvodnit, vyčíslit a doložit v rámci účetní závěrky.

Podle koncepčního rámce by užítky odvozené z informací obsažených v účetních výkazech měly převýšit náklady nutné na jejich pořízení.

4.6 Způsoby oceňování jednotlivých prvků účetních výkazů

Koncepční rámec rovněž vymezuje základní způsoby oceňování jednotlivých prvků účetních výkazů. Jedná se o historické náklady, běžnou cenu, realizovatelnou cenu a současnou hodnotu.

- **Historické náklady** (nejčastěji užívána cena)
 - Aktiva se oceňují na úrovni peněz nebo peněžních ekvivalentů vynaložených na jejich získání v době jejich pořízení.
 - Závazky se oceňují na úrovni příjmů, které by bylo možno získat směnou při postoupení závazků.
- **Běžná cena**
 - Aktiva se oceňují na úrovni peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by musely být zaplacený, pokud by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo v současné době.
 - Závazky jsou oceněny v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, kterou by bylo zapotřebí k vypořádání těchto závazků v současnosti.
- **Realizovatelná (vypořádací) cena**
 - Aktiva se oceňují na úrovni peněz a peněžních ekvivalentů, které by byly získány při prodeji tohoto aktiva.
 - Závazky se oceňují nediskontovanou úrovní peněz nebo peněžních ekvivalentů, které je potřeba za tyto závazky zaplatit v běžném podnikání.
- **Současná hodnota**
 - Aktiva se oceňují současnou diskontovanou hodnotou budoucích čistých peněžních příjmů, které se očekávají, že dané aktivum bude vytvářet (prodejem nebo použitím) v podnikání.
 - Závazky se oceňují současnou diskontovanou hodnotou budoucích čistých peněžních výdajů, které jsou zapotřebí k vypořádání závazků při standardním podnikání.

Současnou hodnotu lze vypočítat pomocí následujícího vzorce:

$$SH = C \frac{1}{(1 + r)^n} \quad (1)$$

- SH je současná hodnota,
- C je částka budoucí výplaty,
- r je diskontní sazba,

- n je období, ke kterému současnou hodnotu počítáme.

Zlomek:

$$\frac{1}{(1+r)^n} \quad (2)$$

je označován jako **diskontní faktor**, který by měl brát v úvahu specifická rizika závazků a výnosovou rizikovost.

Koncepční rámec rovněž v souvislosti s oceňováním jednotlivých položek účetních výkazů definuje **peněžní ekvivalenty**. Jedná se o krátkodobý likvidní majetek, který je snadno a pohotově směnitelný za předem známou částku peněžních prostředků a u tohoto majetku se nepředpokládají významné změny hodnoty v čase. Za peněžní ekvivalenty se považují např. termínované vklady s maximální výpovědní lhůtou 3 měsíců a likvidní obchodovatelné cenné papíry.

Dalším typem ceny, kterou ale Koncepční rámec neuvádí (je to zdůvodněno zastaralostí Koncepčního rámce), ale je zmiňována ve standardech je **reálná hodnota** (fair value). Je to částka, za kterou se může směnit aktivum nebo vypořádat závazek mezi obeznámenými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek. Nejčastěji je chápána jako tržní cena nebo reálná hodnota.

Ocenění reálnou hodnotou se použije v případě, že směnná transakce má komerční podstatu. To zda se jedná o transakci komerční povahy, určují tyto podmínky:

- peněžní toky vyvolané získáním aktivem se liší od peněžních toků, které byly typické pro poskytnuté aktivum,
- hodnota určité části provozu (ovlivněné transakcí), která je určující pro účetní jednotku, se vlivem transakce změní.

Obecně lze určit za transakci komerční povahy tu, během které se reálná hodnota vydaného majetku prokazatelně liší od hodnoty přijatého majetku o více než 5%-10 %.

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Pokuste se vysvětlit problematiku spojenou s dodržováním principu relevance a spolehlivosti informace.



SHRNUTÍ KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly umíte definovat a vysvětlit jednotlivé kvalitativní charakteristiky účetních informací, které účetní jednotka sestavuje, zpracovává a vykazuje podle požadavku Koncepčního rámce US GAAP. Věnovali jsme se konkrétním pojmům účetní závěrky jako je náklad, výnos, majetek, závazek, zisk, ztráta atd. Vysvětlili jsme si základní předpoklady, obecné zásady a konkrétní omezení pro uznání a oceňování v účetních výkazech obchodních jednotek. Po prostudování této kapitoly umíte definovat základní složky a základní prvky účetní závěrky sestavené podle IFRS jako je finanční pozice, výkonnost a změny finanční pozice účetní jednotky. Jste schopni určit uživatele informací účetní závěrky a definovat jejich požadavky. Umíte charakterizovat základní způsoby oceňování jednotlivých prvků účetních výkazů. Seznámili jste se se dvěma základními pojetími vlastního kapitálu. Pochopili jste, co znamená spolehlivost, relevance, srozumitelnost a srovnatelnost účetních informací obsažených ve výkazech účetní závěrky.



KONTROLNÍ OTÁZKY

1. Jaké jsou základní stavební prvky podle US GAAP?
2. Jak se oceňují jednotlivé položky majetku podle US GAAP?
3. Definujte podstatu zásady opatrnosti podle požadavků USGAAP.
4. Charakterizujte rozdíl mezi výnosem a ziskem.
5. Definujte cíl účetní závěrky podle IFRS.
6. Vyjmenujte základní metody oceňování podle IFRS.
7. Vysvětlete podstatu akruálního principu.
8. Definujte dvě základní pojetí vlastního kapitálu z pohledu koncepčního rámce IFRS.

5 ZÁKLADNÍ ÚČETNÍ VÝKAZY PODLE US GAAP A IAS/IFRS

RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY



V této kapitole se budeme věnovat základním účetním výkazům – Výkazu finanční pozice (Rozvaha), Výkazu úplného výsledku - výsledovky sestavovaných jak podle požadavku US GAAP, tak podle požadavků IAS/IFRS. Vysvětlíme si strukturu výkazů a jejich členění na aktiva a závazky. Seznámíte se se základními prvky účetních výkazů (aktiva, závazky, vlastní kapitál) a s jejich klasifikací podle IFRS a US GAAP a s odlišnostmi v jejich definicích vyplývajících z rozdílného pojetí (IFRS, US GAAP). Budeme se věnovat struktuře Výkazu úplného výsledku sestavovaného podle účelového nebo podle druhového pojetí nákladů. Rovněž se zde budeme věnovat informacím, které jsou zveřejňovány v příloze k účetním závěrkám účetních jednotek.

CÍLE KAPITOLY



Po prostudování této kapitoly budete umět:

- definovat východiska sestavování Výkazu o finanční pozici (rozvahy)
- určit strukturu aktiv ve Výkazu finanční pozice (rozvaze)
- specifikovat strukturu závazků
- stanovit upřesňující a doplňující informací, které jsou zveřejněny v příloze
- definovat základní strukturu Výkazu úplného výsledku sestavovaného podle IFRS
- charakterizovat výsledovku sestavovanou podle požadavků US GAAP
- naučíte se definovat náklady, výnosy, zisk, ztrátu
- vymežit nejvýznamnější odlišnosti mezi výsledovkou sestavenou podle požadavků IFRS a US GAAP.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY



Východiska sestavení Výkazu finanční pozice - rozvahy, obecné požadavky na klasifikaci aktiv a závazků a jejich zveřejnění, řazení aktiv a závazků a vlastního kapitálu ve Výkazu finanční pozice - rozvaze. Kritéria sestavení výsledovky, náklady, výnosy, zisk, ztráta, formát Výkazu úplného výsledku výsledovky, úplný výsledek hospodaření.

5.1 Charakteristika struktury Výkazu finanční pozice - rozvahy podle US GAAP a IFRS

Jak systém IFRS tak systém US GAAP mají shodnou filozofii a jsou orientovány na potřeby kapitálových trhů. Z tohoto důvodu se mohou jevit rozdíly mezi IFRS a US GAAP jako nevýznamné. Je důležité si uvědomit, že US GAAP jsou národním účetním systémem, který se stále rozvíjel, a proto je v mnoha oblastech rozsáhlejší a konkrétnější.

Dalším momentem, který je třeba mít na zřeteli v případě porovnávání rozvahy podle jednotlivých systémů, je neustálý vývoj IFRS a US GAAP v důsledku společného projektu konvergence.

Oba systémy si stanovily jako hlavní cíl podávat uživatelům účetních závěrek **pravdivé, věrné a spolehlivé informace o ekonomické situaci účetních jednotek.**

Ani IFRS ani US GAAP nepožadují přesnou, předem formálně stanovenou vzorovou strukturu tzn., že není předepsán přesný obsah ani struktura Výkazu finanční pozice - rozvahy, pouze její minimální obsah. Účetní jednotka ji proto sestaví dle vlastního úsudku tak, aby informace prezentovala způsobem, který přispěje k porozumění jejích finančních výsledků (Krupová 2009).

Tabulka 9. Příkladová struktura Rozvahy podle US GAAP

AKTIVA	Běžné období	Minulé období
Krátkodobá aktiva		
Peníze a bankovní účty	X	X
Krátkodobé investice	X	X
Pohledávky	X	X
Zásoby	X	X
Dlouhodobá aktiva		
Pozemky, budovy zařízení	X	X
Nehmotná aktiva	X	X
Oprávký (kumulované odpisy)	X	X
Dlouhodobé investice	X	X
Pohledávky	X	X
Krátkodobé závazky		
Bankovní úvěry	X	X
Krátkodobá část dlouhodobých závazků	X	X
Obchodní a podobné závazky	X	X
Dlužné daně	X	X
Výdaje příštích období, rezervy	X	X
Dlouhodobé závazky a výnosy příštích období		
Zajištěné půjčky	X	X
Nezajištěné půjčky	X	X
Odložený daňový závazek	X	X
Penzijní závazky	X	X
Výnosy příštích období, přijaté zálohy	X	X
Menšinový kapitál	X	X
Vlastní kapitál		
Základní kapitál	X	X
Emisní ážio	X	X
Fond (přírůstek z přecenění)	X	X
Fond z kurzových rozdílů	X	X
Nerozdělené výdělky (zisky)	X	X
Vlastní akcie	X	X
Akumulovaný ostatní úplný výsledek	X	X
Vlastní kapitál a závazky celkem	X	X

Tabulka 11. Příkladová struktura Výkazu finanční pozice (Rozvahy) – formát často používaný společnostmi vykazujícími podle IFRS v Evropské unii

	Běžné období	Minulé období
AKTIVA		
Dlouhodobá aktiva		
Nehmotná aktiva	X	X
Pozemky, budovy a zařízení	X	X
Dlouhodobé investice	X	X
Dlouhodobé pohledávky	X	X
Krátkodobá aktiva		
Zásoby	X	X
Pohledávky	X	X
Krátkodobé investice	X	X
Peníze a bankovní účty	X	X
Aktiva celkem	X	X
VLASTNÍ KAPITÁL		
Vlastní kapitál	X	X
Základní kapitál	X	X
Emisní ážio	X	X
Fond (přírůstek) z přecenění	X	X
Rezervní fondy	X	X
Fond z kurzových rozdílů	X	X
Nerozdělené výdělnky (zisky)	X	X
Menšinový podíl	X	X
Dlouhodobé závazky a výnosy příštích období		
Penzijní závazky	X	X
Odložený daňový závazek	X	X
Zajištěné půjčky	X	X
Nezajištěné půjčky	X	X
Výnosy příštích období, přijaté zálohy	X	X
Krátkodobé závazky		
Bankovní úvěry	X	X
Krátkodobá část dlouhodobých závazků	X	X
Obchodní a podobné závazky	X	X
Dlužné daně	X	X
Výdaje příštích období, rezervy	X	X
Vlastní kapitál a závazky	X	X

Tabulka 12. Příklad Výkazu finanční pozice (rozvahy) sestavené podle požadavku IAS 1

	Běžné období	Minulé období
AKTIVA		
Dlouhodobá aktiva		
Budovy, pozemky, zařízení	X	X
Goodwill	X	X
Ostatní nehmotný majetek	X	X
Investice v přidružených společnostech	X	X
Investice držené pro prodej	X	X
Krátkodobá aktiva		
Zásoby	X	X
Pohledávky z obchodního styku	X	X
Ostatní krátkodobý majetek	X	X
Peníze a peněžní ekvivalenty	X	X
Aktiva celkem	X	X
VLASTNÍ KAPITÁLA ZÁVAZKY		
Vlastní kapitál připadající vlastníkům mateřské společnosti		
Základní kapitál	X	X
Ostatní fondy	X	X
Nerozdělený zisk	X	X
Menšinové podíly	X	X
Vlastní kapitál celkem	X	X
Dlouhodobé závazky		
Dlouhodobé půjčky	X	X
Odložená daň	X	X
Dlouhodobé rezervy	X	X
Dlouhodobé závazky celkem	X	X
Krátkodobé závazky		
Závazky z obchodního styku a jiné závazky	X	X
Krátkodobé půjčky	X	X
Krátkodobá část dlouhodobých půjček	X	X
Splatná daň	X	X
Krátkodobé rezervy	X	X
Krátkodobé závazky celkem	X	X
Závazky celkem	X	X
Vlastní kapitál a závazky celkem	X	X

Vzhled a rozsah výkazu určuje podstatnost jednotlivých klasifikací.

Z hlediska formální stránky, musí obsahovat oficiální název účetní jednotky, musí být uvedeno, že se jedná o Výkaz finanční pozice (rozvahu) a musí obsahovat den, ke kterému byla sestavena. Na rozvaze se vždy sčítá směrem dolů. Řádky bez čísel jsou nadpisy. Nad sloupci obsahujícími hodnoty musí být uvedeno, v jakých násobcích jsou čísla uvedeny (tisíce, miliony). Záporné hodnoty jsou označeny závorkami.

ZÁKLADNÍ PRVKY VÝKAZU FINANČNÍ POZICE (ROZVAHY) PODLE IFRS A GAAP

Klasifikace položek podle IFRS:

Podle standardu IAS 1 jsou součástí Výkazu finanční pozice **aktiva a závazky**.

Aktivum je ekonomický zdroj využívaný účetní jednotkou, jehož existence je výsledkem minulých skutečností a od něhož se očekává, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch. Pro určení existence aktiva není rozhodující vlastnické právo k aktivu, ale mít pod kontrolou prospěch, které aktivum přináší.

Závazek je současnou povinností účetní jednotky, která vznikla na základě minulých skutečností. Od jejího vypořádání se očekává, že povede k odčerpání podnikových zdrojů ekonomického prospěchu.

Jednotlivá aktiva a závazky se dále v rozvaze mohou členit na **krátkodobá a dlouhodobá**.

Aktivum – je klasifikováno jako krátkodobé, pokud je splněna kterákoliv z těchto podmínek:

- očekává se, že bude realizováno nebo je určeno k prodeji nebo spotřebě v rámci běžného provozního cyklu účetní jednotky,
- je určeno především k obchodování,
- předpokládá se, že bude realizováno během dvanácti měsíců od rozvahového dne,
- jedná se o peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty, jejichž použití není omezeno na dobu delší než dvanáct měsíců od rozvahového dne.

Ostatní aktiva jsou dlouhodobá.

Mezi **krátkodobá aktiva** patří peníze, peněžní ekvivalenty, krátkodobé investice, krátkodobé pohledávky, zásoby a krátkodobé náklady příštích období.

Závazek – je hodnocen jako krátkodobý, pokud splňuje kteroukoliv z těchto podmínek:

- očekává se, že bude splacen během normálního provozního cyklu,

- je určen především k obchodování,
- je splatný do dvanácti měsíců od rozvahového dne,
- účetní jednotka nemá bezpodmínečné právo odložit úhradu závazku na dobu delší než dvanáct měsíců od rozvahového dne.

Ostatní závazky jsou dlouhodobé. Mezi krátkodobé závazky můžeme zařadit například závazky vůči dodavatelům, zaměstnancům a platby přijaté předem za dodávky výrobků, zboží a služeb.

Vlastní kapitál – struktura vlastního kapitálu účetní jednotky se může měnit v závislosti na používané právní normě, na typu účetní jednotky nebo na aplikaci účetních pravidel. Účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku podle požadavků IFRS, člení vlastní kapitál například na:

- placený kapitál,
- emisní ážio,
- fondy,
- nerozdělený zisk

KLASIFIKACE POLOŽEK ROZVAHY PODLE US GAAP:

Hlavním cílem účetnictví podle US GAAP je vytvoření přesných účetních výkazů. Účetní výkazy všech společností musí obsahovat 10 základních elementů.

Aktiva (Assets) jsou definovány jako pravděpodobné budoucí ekonomické výhody, získané a kontrolované účetní jednotkou, které jsou výsledkem transakce proběhlé v minulosti. Aktiva se podle US GAAP dělí na běžná aktiva a dlouhodobá aktiva.

Běžná aktiva se prezentují podle likvidity od nejlíkvidnějších po nejméně likvidní: hotovost, pohledávky, zásoby, časové rozlišení.

Mezi dlouhodobá aktiva lze zařadit veškerý majetek, který nebude prodán nebo spotřebován během následujícího roku. Jedná se o majetek, který má ekonomickou životnost delší než jeden rok.

Závazky (Equity) jsou čistou zůstatkovou hodnotou patřící vlastníkům účetní jednotky po odečtení závazků. Jedná se o ekonomické výhody, kterých se účetní jednotka bude muset pravděpodobně v budoucnosti vzdát. Krátkodobé závazky jsou závazky, které budou splaceny do jednoho roku. Struktura závazků není v US GAAP pevně stanovená. Pouze podstatné položky musí mít vlastní řádek a jednotlivé položky se uvádějí v pořadí podle splatnosti.

Součástí **vlastního kapitálu** podle US GAAP je:

- akciový (základní) kapitál
- dodatečné vklady
- nerozdělené zisky
- akumulovaný ostatní úplný výsledek hospodaření

Úplný výsledek hospodaření je definován jako změna vlastního kapitálu účetní jednotky za období z transakcí a jiných událostí a okolností z nevlastnických zdrojů. Zahrnuje všechny změny ve vlastním kapitálu za období, vyjma těch, které vyplývají z investic vlastníků a výplat vlastníkům.

Pokud se věnujeme vybraným položkám rozvahy, musíme se zmínit o příloze k účetním výkazům, jelikož ta obsahuje kromě jiného i mnoho upřesňujících a doplňujících informací k rozvaze.

Informace, které jsou zveřejněny v příloze, můžeme rozdělit do několika skupin:

- **Účetní politiky** – je nutné zveřejnit zvolené účetní politiky, které byly uplatněny, při zpracování účetních informací do účetní závěrky.
- **Popis smluvních podmínek** vztahujících se k závazkům a k aktivům
- **Nejistota** – situace, které mohou být spojeny s nejistým ziskem nebo ztrátou a kterých řešení vyplýne z nastávajících budoucích situací.
- **Následné události** -účetní jednotka je povinna zveřejnit veškeré události, které nastaly mezi datem rozvahy a datem schválení účetní závěrky. Jedná se o dva typy událostí:
 - *Události upravující účetní výkazy* – události, které prokazují okolnosti, které existovaly už k rozvahovému dni. Účetní jednotka musí vlivem těchto událostí upravit nebo doplnit částky vykazované v účetních výkazech.
 - *Události neupravující účetní výkazy* – události naznačující okolnosti, které vznikly nově až po rozvahovém dni. Jedná se o události, které vznikly po rozvahovém dni, ale nemají za následek úpravu účetních výkazů.

5.2 Charakteristika struktury Výkazu úplného výsledku (výsledovky) podle US GAAP a IFRS

Výkaz úplného výsledku (výkaz zisku a ztrát - výsledovka) je jedním z nejdůležitějších účetních výkazů účetní jednotky. Je středem zájmu investorů, věřitelů, managementu podniku a externích uživatelů. Syntetizuje výsledky ekonomických aktivit účetní jednotky za účetní období.

US GAAP i IFRS nepředepisují přesný obsah „výsledovky“, pouze vyžadují, aby byla se-stavena podle principu materiality a pravdivého a věrného obrazu a aby odrážela skutečný výsledek podnikání účetní jednotky. Forma a obsah výkazu tedy vždy záleží na obchodní skutečnosti jednotlivé firmy.

Podle IFRS může účetní jednotka sestavit „výsledovku“ buď účelovou, nebo druhovou. **US GAAP** požaduje výsledovku pouze v **účelové** formě.

Tabulka 13 Příklad výsledovky podle US GAAP

Výnosy:		
Čisté výnosy	X	
Zisk z prodeje dlouhodobého hmotného majetku	X	
Výnosové úroky	X	
Dividendy	X	
<i>Výnosy a zisky celkem</i>	X	
Náklady		
Náklady na prodané výrobky zboží a služby	X	
Odbytové náklady	X	
Správní náklady	X	
Nákladové úroky	X	
Ztráta z poklesu hodnoty majetku	X	
<i>Náklady a ztráty celkem</i>	X	
Výsledek hospodaření před neobvyklými (mimořádnými) položkami a daněmi		X
Neobvyklá (mimořádná) položka (např. zničení části provozu z důvodu požáru)		X
Výsledek hospodaření před zdaněním		X
Daně ze zisku		X
Čistý výsledek hospodaření za období		X
Zisk na akcii		X
Změny vlastního kapitálu ovlivňující úplný výsledek hospodaření		X
Úplný výsledek hospodaření za účetní období		X

**Tabulka 14 Výkazu úplného výsledku (výsledovky) podle IFRS
v druhovém členění**

Tržby	X
Ostatní provozní výnosy	X
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	X/-X
Spotřeba surovin a materiálu	-X
Osobní náklady	-X
Odpisy	-X
Ostatní provozní náklady	-X
Finanční náklady	-X
Výsledek hospodaření před zdaněním	X
Daň za zisku	-X
Výsledek hospodaření za období patřící vlastníkům účetní jednotky.	X
<i>Výsledek hospodaření za období patřící držitelům minoritních podílů</i>	<i>X</i>
Zisk na akcii	X
Změny vlastního kapitálu ovlivňující úplný výsledek hospodaření	
Úplný výsledek hospodaření za účetní období	X

**Tabulka 15 Výkazu úplného výsledku (výsledovky) podle IFRS
v účelovém členění**

Tržby	X
Náklady na prodané výrobky	-X
Hrubý zisk	X
Ostatní provozní výnosy	X
Odbytové náklady	-X
Správní náklady	-X
Ostatní provozní náklady	-X
Provozní výsledek hospodaření	X
Finanční náklady	-X
Výsledek hospodaření před zdaněním	X
Daň za zisku	-X
Zisk po zdanění	X
<i>Menšinový podíl</i>	<i>X</i>
Čistý zisk za období	X
Změny vlastního kapitálu ovlivňující úplný výsledek hospodaření	
Úplný výsledek hospodaření za účetní období	X

ZÁKLADNÍ PRVKY VÝSLEDOVKY PODLE US GAAP

US GAAP stanoví, že vykazování účetního zisku musí být ve shodě z následujícími principy:

- Princip definovatelnosti vyžaduje, aby položka byla rozpoznána a aby splňovala definici prvků výsledovky (nákladů, výnosů, přírůstku, úbytku.
- Princip měřitelnosti znamená, že položka výsledovky musí být spolehlivě ocenitelná v peněžních jednotkách.
- Princip relevance požaduje, aby položka zveřejněna ve výsledovce byla významná – má umožnit investorům, věřitelům a ostatním uživatelům přijmout ekonomická rozhodnutí.
- Princip spolehlivosti znamená, že konkrétní položka výsledovky poskytuje důvěryhodné, ověřitelné a nestranné informace.

Mezi základní prvky výsledovky patří **výnosy**.

Výnosy jsou definovány jako zvýšení aktiv nebo snížení závazků, které vyplývá z výroby dodávek výrobků, zboží nebo dodávek služeb a z jiných hlavních výdělečných činností účetní jednotky. Výnosy jsou výsledkem dokončení výdělečného procesu a znamenají skutečný nebo očekávaný přítok peněz. Základem jejich prokázání je existence směnné transakce, která již nastala.

Dalšími základními prvky výsledovky jsou **náklady**.

Náklady jsou definovány jako snížení aktiv nebo zvýšení závazků během účetního období, které vyplývá z dodávek zboží, výrobků a poskytování služeb a z jiných činností představujících hlavní výdělečné činnosti účetní jednotky. Náklady jsou skutečnými nebo očekávanými odtoky hotovosti vyplývající z hlavní činnosti podniku.

Kromě výše uvedených výnosů a nákladů US GAAP používají přírůstky hodnot a úbytky hodnot. Oba prvky vyplývají (na rozdíl od výnosů a nákladů) z okrajových a vedlejších transakcí a okolností a mohou být výsledkem situací, které účetní jednotka „neovlivní a nekontroluje“. Například přijetí daru nebo nákup cenných papírů, jejichž cena následně vzroste nezávisle na očekávání a činnosti firmy.

Podle požadavku Výboru pro účetní pravidla musí být ve výsledovce zveřejněny následující položky:

- výsledek z pokračujících činností
- výsledek z ukončovaných činností
- položky pod čárou (mimořádné položky)

- souhrnný vliv změn v účetních pravidlech
- čistý výsledek hospodaření za účetní období
- zisk na kmenovou akcii

Položka Výsledek z pokračujících činností zachycuje na základě principu přiřazování nákladů výnosům sumarizaci výnosů a nákladů, které vyplývají z pokračujících hlavních činností, z pokračujících vedlejších činností, ale i přírůstky a úbytky hodnot z jiných transakcí, které nejsou výsledkem hlavní činnosti. Obecně lze strukturu Výsledku z pokračujících činností rozčlenit následovně:

Hlavní výdělečné činnosti účetní jednotky

- tržby z prodeje
- náklady prodaných výrobků, zboží a služeb (přímý materiál, přímé mzdy, výrobní režie)
- hrubá marže z hlavních činností účetní jednotky (rozdíl mezi tržbami a náklady na prodané výrobky, služby, zboží)
- ostatní provozní náklady (správní náklady, odbytové náklady)
- provozní výsledek

Vedlejší činnosti účetní jednotky

- přírůstky a úbytky hodnot
- jiné výnosy a náklady (např.: úroky nájemné, dividendy)
- neobvyklé, nepravidelné položky (pokud nastane událost, která je současně neobvyklá i nepravidelná, jedná se o mimořádnou událost např.: požár, povodeň, válka). U každé této položky musí být zveřejněna její podstata, vliv na daně a vliv na ukazatele zisku na akcii.
- výsledek před zdaněním
- daně ze zisku z pokračujících činností
- čistý výsledek hospodaření za účetní období
- zisk na kmenovou akcii

US GAAP vyžadují, aby na základě požadavku externích uživatelů informací obsažených v účetní závěrce, ale i managementu účetní jednotky, byly zveřejněny údaje o celkové výkonnosti podniku, tzn. Úplný výsledek hospodaření. Ten můžeme definovat jako

celkovou změnu ve vlastním kapitálu účetní jednotky za účetní období, která vyplývá z transakcí a jiných událostí a okolností, kromě těch, které působí změny ve vlastním kapitálu v důsledku operací s vlastníky firmy.

ZÁKLADNÍ PRVKY VÝKAZU ÚPLNÉHO VÝSLEDKU (VÝSLEDOVKY) PODLE IFRS

Základním požadavkem IFRS je požadavek poctivého a věrného zobrazení finanční výkonnosti a výkonnosti účetní jednotky. Účetní závěrka sestavená v souladu s IFRS musí obsahovat výslovné prohlášení o tomto souladu bez jakýchkoliv výjimek.

Výsledovka je spolu s rozvahou, výkazem o změně vlastního kapitálu a výkazem o peněžních tocích základním prvkem účetní závěrky. Poskytuje informace o výkonnosti účetní jednotky.

Výkonnost:

- slouží ke zhodnocení efektivnosti vynaložených ekonomických zdrojů,
- jejím měřítkem je zisk.

Výsledovka jako součást účetní závěrky je sestavována – zveřejňována v souladu se základními požadavky a principy, které stanoví Koncepční rámec a které následně doplňuje a rozšiřuje IAS 1: předpoklad trvání účetní jednotky, aktuální princip, srozumitelnost, relevance, spolehlivost, významnost a agregace, zákaz kompenzace.

Mezi hlavní položky výsledovky patří náklady, výnosy, zisk a ztráta.

Výnosy definuje IFRS jako zvýšení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, které se projevilo přírůstkem nebo zvýšením aktiv nebo snížením závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem, než vklady vlastníků. Podmínkou zobrazení výnosu v účetních výkazech je:

- spolehlivost jejich ocenění a
- dostatečný stupeň jistoty jejich vzniku.

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než odčerpání vlastníky. Podmínkou zobrazení nákladů v účetních výkazech je jejich souvislost s konkrétními výnosy.

Stejně jako u rozvahy i v případě výsledovky IFRS stanoví minimální požadavky na informace zveřejňované přímo v tomto výkaze.

V novelizované verzi IAS 1 je definován pojem úplný výsledek celkem = změna ve vlastním kapitálu za období, vyplývající z jiných transakcí a událostí než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky.

Úplný výsledek celkem se skládá z výsledku a ostatního úplného výsledku.

- Výsledek = celkové výnosy náklady (bez položek ostatního úplného výsledku)
- Ostatní úplný výsledek položky nákladů a výnosů nevykazovaných výsledkově = zisky a ztráty účtované rozvahově (do fondů ve vlastním kapitálu).

Mezi položky povinně vykazované ve výsledovce patří:

- výnosy tržby,
- finanční náklady,
- podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených a společných podniků, které jsou konsolidované ekvivalenční metodou,
- zisk nebo ztráta z vyřazení aktiv nebo z vypořádání závazků u ukončovaných činností,
- daňové náklady,
- zisk nebo ztráta za účetní období.
- Výsledek = celkové výnosy náklady (bez položek ostatního úplného výsledku)
- Ostatní úplný (komplexní) výsledek

Kromě těchto informací musí výsledovka obsahovat i následující položky:

- zisky nebo ztráty připadající na menšinové podíly,
- zisky nebo ztráty připadající držitelům kapitálu mateřské společnosti (akcionářům).

Standard IAS 1 vyžaduje, aby se u významných položek nákladů a výnosů samostatně vykazovala jejich povaha a výše a to buď ve výkazu zisku a ztrát nebo v příloze k účetní závěrce.

Podle standardu IAS 1 může účetní jednotka sestavovat Výkaz úplného výsledku členěný podle druhů (druhovou výsledovku) nebo podle účelu (účelovou výsledovku).

V případě, že účetní jednotka sestavuje **Výkaz úplného výsledku členěný podle druhů**, jsou náklady členěny v závislosti na jejich povaze (např. mzdy, odpisy, atd.).

V případě, že účetní jednotka sestavuje Výkaz úplného výsledku členěný podle účelu, člení se náklady podle jejich funkce v účetní jednotce (např. náklady na prodej, odbytové náklady atd.).

Výkaz o úplném výsledku lze prezentovat jako jeden nebo dva výkazy.

Jeden výkaz = plná verze = celá původní výsledovka doplněná o informaci o tzv. ostatním úplném výsledku.

Dva výkazy = zveřejnění samostatné výsledovky a samostatný Výkaz o úplném výsledku ve zkrácené verzi (Výsledek z výsledovky a pod ním informace o položkách ostatního úplného výsledku).

Veškeré doplňující informace požadované IFRS, které nejsou zveřejněny ve výsledovce, musí být prezentovány v Příloze k účetní závěrce. U každé položky, která je uvedena ve výsledovce musí být uveden odkaz na související informaci v příloze. Příloha dále obsahuje podrobné informace o právní formě, adrese sídla, základní činnosti, mateřské společnosti účetní jednotky atd. I přes určité odlišnosti jsou zásadní požadavky na vykazování a zveřejňování informací o výkonnosti podniku podle IFRS i US GAAP obdobné (Mládek 2009, Krupová 2009). Mezi nejvýznamnější odlišnosti patří například:

- klasifikace provozních operací – US GAAP požaduje sestavení výsledovky pouze v klasifikaci nákladů podle účelu, kdežto IFRS uznává sestavení výsledovky podle účelu i podle druhu nákladů.
- míra volby při zveřejňování – IFRS na rozdíl od US GAAP ponechává v mnoha případech rozhodnutí o způsobu zveřejnění některých významných informací (např. o změně účetních pravidel) na rozhodnutí účetní jednotky, která sama rozhodne, zda tyto informace vykáže ve výsledovce nebo je zveřejní v příloze
- formulace požadavků na výsledovku – US GAAP své požadavky na výsledovku definují v mnoha vyhláškách, standardech, interpretacích a mohou tak působit nepřehledně a rozptýleně. IFRS jsou naopak ve svých požadavcích na výsledovku velmi strohé a konkrétní řešení musí být v souladu s požadavky Koncepčního rámce a souvisejících standardů.

SHRNUTÍ KAPITOLY



V této kapitole jste se seznámili se základní strukturou rozvahy a výsledovky – účetních výkazů účetní závěrky, které účetní jednotky sestavují podle IFRS a podle US GAAP. Věnovali jsme se charakteristice jednotlivých prvků, jako jsou aktiva dlouhodobá, krátkodobá nebo běžná, závazky, vlastní kapitál, např. náklady, výnosy, úplný výsledek. Vysvětlili jsme si, že vykazování účetního zisku musí být ve shodě s principy definovatelnosti, měřitelnosti, relevance a spolehlivosti. Seznámili jste se s rozdíly mezi účelovou

a druhovou výsledkovkou a s upřesňujícími a doplňujícími informacemi, které jsou zveřejněny v příloze.



KONTROLNÍ OTÁZKY

1. Co je to výkonnost účetní jednotky?
 2. Charakterizujte náklady a výnosy.
 3. Vysvětlete rozdíl mezi druhovou a účelovou výsledkovkou.
 4. Charakterizujte strukturu Výkazu úplného výsledku.
 5. Definujte význam Výkazu finanční pozice (rozvahy).
 6. Charakterizujte aktiva podle IFRS a podle US GAAP.
 7. Co je to závazek účetní jednotky?
 8. Co je součástí vlastního kapitálu podle požadavků IFRS?
-

6 NEHMOTNÁ A HMOTNÁ AKTIVA PODLE US GAAP A IAS/IFRS

RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY



V této kapitole se budeme věnovat problematice dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku podle definic IFRS a US GAAP. Vysvětlíme si způsoby pořízení tohoto majetku, vyřazení dlouhodobých aktiv a modely jeho následného ocenění. Seznámíte se zde s cenou pořizovací i s dodatečnými náklady na dlouhodobý majetek a s podstatou odpisování majetku.

CÍLE KAPITOLY



Po prostudování této kapitoly budete umět:

- definovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek podle požadavků IFRS
- charakterizovat dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva podle požadavků US GAAP
- oceňovat dlouhodobý majetek při jeho pořízení
- charakterizovat modely následného ocenění majetku
- vysvětlit podstatu odpisování majetku

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY



Klasifikace dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv, kritéria prvotního rozpoznání, oceňování hmotných a nehmotných aktiv v momentě pořízení, budoucí ekonomický prospěch, pořízení aktiv směnou, technické zhodnocení -následné výdaje, ocenění v průběhu držení hmotných aktiv, model historické ceny, model fair value.

Dlouhodobým majetkem je majetek, který má ekonomickou životnost (tzn., že nebude spotřebován nebo prodán delší než jeden rok.. Dlouhodobá hmotná i nehmotná aktiva představují z hlediska fungování účetní jednotky významný zdroj ekonomického prospěchu. Způsob zobrazení tohoto majetku v účetnictví má vliv na její hospodářský výsledek.

6.1 Charakteristika hmotného a nehmotného majetku podle US GAAP

Podle US GAAP většina účetních postupů týkajících se dlouhodobého majetku vychází z „nepsaných pravidel“ tzn. z dlouhodobé praxe nebo ze zvyklostí.

V první části této podkapitoly se zaměříme na základní charakteristiku dlouhodobého hmotného majetku.

Dlouhodobý hmotný majetek

Základem pro klasifikaci dlouhodobého hmotného majetku je skutečnost, že účetní jednotce přinese budoucí ekonomický prospěch a že lze vyčíslit jeho ekonomickou hodnotu.

Podle US GAAP se dlouhodobý hmotný majetek člení na:

- stálá aktiva nakoupená za účelem zhodnocení volných finančních prostředků
- a stálá aktiva zabezpečující provozní činnost účetní jednotky.

Nejčastěji se dlouhodobá hmotná aktiva pořizují:

- nákupem
- vlastní činností

V případě pořízení dlouhodobých hmotných aktiv nákupem, oceňují se cenou pořizovací, která se skládá z:

- ceny pořízení – částka, kterou účetní jednotka zaplatila dodavateli za samotný majetek v rámci transakce „na délku paže“, tzn. transakce, která proběhla dobrovolně mezi nezávislými stranami.
- ostatních nákladů nezbytně nutných k uvedení aktiva do užívání. Mezi tyto náklady patří například poplatky zprostředkovatelům, kteří nákup sjednali, doprava – náklady nezbytné k tomu, aby se pořízený majetek dopravil na místo používání, náklady na instalaci majetku.

US GAAP nedovolují (zakazují) zahrnovat do ceny pořizovací profesní služby (architektonické, projekční) a náklady spojené se zaškolením pracovníků a to i v případě, že dodavatel poskytne školení zdarma, jako součást pořizovací ceny pořizovaného majetku.

V tom případě musí účetní jednotka odhadnout reálnou hodnotu školení a o tuto částku snížit cenu pořizovací majetku. Reálná hodnota se odhadne tak, že účetní jednotka zjistí,

kolik by stálo srovnatelné školení, pořízené firmou nezávislou (na kupci i prodejci) a jednající dobrovolně.

Do ceny pořizovací dlouhodobého hmotného majetku mohou být zahrnuty i náklady (závazky) na vyřazení majetku. Jedná se o situaci, kdy vyřazení majetku je spojeno např. s ekologickou likvidací, sanací pozemku, nutnou demontáží nebo rekultivací. V tom případě účetní jednotka již při pořízení majetku odhadne náklady, které vzniknou při jeho vyřazení na konci jeho životnosti, a tyto náklady zahrne rovněž do ceny pořizovací. Vznik těchto nákladů musí být však podložen závazkem účetní jednotky majetek odstranit. V žádném případě ale nelze aktivovat náklady na odstranění aktiva v důsledku nečekané havárie, takže se nemohou stát součástí ceny pořizovací.

Pokud účetní jednotka pořizuje majetek dlouhodobě (na úvěr), US GAAP požaduje kapitalizaci úroku, tzn., že úrok se stává součástí ceny pořizovací.

Dlouhodobá hmotná aktiva pořízená ve vlastní režii (účetní jednotka je nekupuje, ale vytvoří je sama pro sebe) se oceňují hodnotou nákladů souvisejících s výrobou a přípravou pro jejich plánované využití. Mezi tyto náklady nelze zahrnout náklady za profesní služby (projektanti, architekti).

DODATEČNÉ NÁKLADY NA DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK

V případě, že na dlouhodobý hmotný majetek používaný účetní jednotkou jsou vynaloženy dodatečné náklady, které vedou k prodloužení jeho životnosti nebo k rozšíření jeho stávajícího využití, jsou tyto náklady aktivovány. Mezi dodatečné náklady patří např.:

- generální oprava
- vylepšení
- rozšíření
- reinstalace, reorganizace, relokace

Dlouhodobý hmotný majetek, kromě pozemků, účetní jednotka odepisuje, přičemž vychází z odhadu doby jeho životnosti, kterou si stanovila v okamžiku jeho pořízení. Odpisováním se alokuje cena pořizovací do nákladů. Doba životnosti se odvíjí od fyzických, technologických a jiných vlastností konkrétního majetku a znamená dobu, po kterou bude majetek účetní jednotce přinášet ekonomické užítky. US GAAP vyžaduje, aby se doba životnosti majetku průběžně aktualizovala a odpisové doby upravovaly. Při stanovení odpisů se musí zohlednit zbytková hodnota aktiva, což je odhad reálné hodnoty odpisovaného aktiva na konci jeho doby životnosti a následně stanovit odpisovou metodu. US GAAP požaduje, aby při tom účetní jednotka postupovala systematicky a racionálním způsobem.

Účetní jednotka má povinnost pravidelně prověřovat, zda hodnota jejího majetku neklesla. Pokud zjistí, že aktivum už nebude schopné přinášet dostatečný ekonomický prospěch k pokrytí své účetní ceny, musí provést test na snížení hodnoty. Pokud reálná hodnota zjištěná z nediskontovaných peněžních toků včetně případných příjmů z prodeje aktiv při vyřazení nepokryje aktuální účetní hodnotu, označí se rozdíl mezi oběma částkami jako ztráta ze snížení hodnoty, která následně sníží hodnotu aktiva. US GAAP výslovně zakazuje účetním jednotkám, aby navýšila dříve sníženou hodnotu majetku. Pokud ke znehodnocení dojde „zásahem vyšší moci“, je možné ztrátu vykázat ve výsledovce pod čarou jako „skutečně mimořádnou položku“.

DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK

US GAAP definují dlouhodobý nehmotný majetek jako „majetek bez fyzické substance“, který účetní jednotce přinese ekonomický užitek a jehož hodnota vyplývá s transakce.

US GAAP stanoví, že v případě pořízení nehmotného aktiva ve vlastní režii nemohou náklady, které souvisí s jeho tvorbou vstupovat do hodnoty majetku. Do pořizovací hodnoty tak lze zahrnout pouze např. právní poplatky a soudní výlohy, které jsou nezbytné k zaregistrování a právnímu ověření vytvořeného nehmotného majetku.

Nehmotná aktiva jsou podle US GAAP členěna na nehmotná aktiva s neomezenou dobou životnosti (nelze určit kdy jejich ekonomický užitek pro účetní jednotku skončí) a nehmotná aktiva s omezenou dobou životnosti, která se odepisují a to rovnoměrně.

Účetní jednotka musí podle požadavku US GAAP minimálně jednou ročně provést test, zda:

- nedošlo ke změně doba životnosti aktiva – z neomezené na omezenou
- odpisové metody, a doba odpisování jsou reálné
- majetek nebyl znehodnocen

Prvotní rozpoznání – charakteristika a klasifikace nehmotného majetku je shodná s požadavky IFRS.

6.2 Charakteristika hmotného a nehmotného majetku podle IFRS

Podle konkrétních standardů IFRS a Koncepčního rámce je dlouhodobý hmotný majetek uznán jak aktivum, tzn. jeho pořizovací cena je zahrnuta do rozvahy jako majetek, pouze v případě, že:

- jeho pořizovací cenu (náklad) můžeme spolehlivě změřit,

- je pravděpodobné, že účetní jednotka bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek,
- účetní jednotka má pod kontrolou prospěch, které aktivum přináší.

Je v kompetenci účetní jednotky rozhodnout, které položky majetku budou uznány samostatně. Nevýznamné položky aktiva jsou agregovány a uznány jako celek. Žádné standardy neurčují peněžní hranici pro zařazení aktiva do dlouhodobých aktiv. Podle IFRS je vhodné posuzovat jednotlivé části majetku s různou dobou životnosti samostatně.

Součástí pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku je:

- cena pořízení včetně dovozních cel a nevratných daní, po odpočtu obchodních slev a rabatu,
- jakékoliv náklady přímo související s dopravou aktiva na jeho stanoviště a vytvoření podmínek nutných k jeho provozu podle záměru účetní jednotky
 - mzdové a osobní náklady, které se přímo vztahují k vytvoření nebo získání pozemků, budov nebo zařízení,
 - náklady na přípravu místa,
 - náklady na přepravu a manipulaci,
 - náklady na instalaci a montáž,
 - čisté náklady na testování řádné funkce aktiva (náklady na testování snižené o čisté výtěžky z prodeje jakýchkoliv položek vyrobených během dopravy aktiva na stanoviště a vytvoření nezbytných podmínek, např. testovací vzorky),
 - poplatky odborným specialistům,
- náklady na odstranění a demontáž aktiva a náklady na uvedení místa do původního stavu. Tyto náklady mohou vzniknout při pořízení aktiva nebo na konci jeho doby použitelnosti.

Nákladové úroky u pořizovaného dlouhodobého majetku se od 1. 1. 2009 musí aktivovat do pořizovací ceny. Úroky z úvěru nejsou součástí ceny pořizovací aktiva poté, co je dlouhodobý majetek připraven k používání.

V případě aktiv vytvořených vlastní činností je pořizovací cena stanovena stejným způsobem jako u nakoupených aktiv.

Další pojem, který řeší IFRS jsou následné výdaje. Jedná se o další náklady na dlouhodobý hmotný majetek, které budou vynaloženy v budoucnu. Tyto náklady se

stanou součástí ocenění těchto aktiv, pokud je pravděpodobné, že účetní jednotce přinesou budoucí ekonomické užítky nad původně odhadovaný výkon aktiva (technické zhodnocení).

Pokud se jedná o následné výdaje, které nezvyšují ekonomické užítky z daného aktiva (např. běžná oprava, údržba), nelze je zahrnout do pořizovací ceny aktiva.

OCENĚNÍ NAVAZUJÍCÍ NA VÝCHOZÍ UZNÁN

Podle IFRS si může účetní jednotka zvolit jeden ze dvou modelů, podle kterého bude provádět následné ocenění dlouhodobého hmotného majetku – model historické ceny, nebo model přecenění.

Model historické (pořizovací) ceny – nákladový model

Podle tohoto modelu se položka aktiva uvádí v hodnotě svých nákladů pořízení po odečtení opravek a ztrát ze snížení hodnoty. Pokud účetní jednotka používá tento model, musí složky aktiva s odlišnou strukturou ekonomických užiteků (např. s různou dobou použitelnosti) odepisovat odděleně.

Model přecenění

Tento model se použije v případě, že lze spolehlivě určit reálnou (fair value) hodnotu aktiva. V případě použití tohoto modelu, je třeba přecenění provádět u celé třídy aktiv a dostatečně často tak, aby se účetní hodnota příslušných aktiv stále blížila jejich reálné hodnotě.

Reálná hodnota (fair value) použitá k přecenění je obvykle tržní cenou aktiv. Standard tuto cenu definuje jako částku, za kterou by aktivum mohlo být směřeno mezi informovanými stranami ochotnými k této směně v rámci transakce sobě rovných a nezávislých subjektů.

Účetní jednotky jsou povinny každoročně posoudit, zda existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Pokud takový náznak existuje, musí účetní jednotka provést pře-zkoumání snížení hodnoty aktiv v plném rozsahu a na jeho základě odhadnout zpětné ziskatelnou částku aktiva (Krupová 2009).

Podle standardu IAS 36 náznakem snížení hodnoty mohou být vnější faktory:

- významné snížení tržní hodnoty aktiva,
- významná nepříznivá změna (ke které již došlo nebo dojde v blízké budoucnosti) v technologické, ekonomickém nebo legislativním prostředí, ve kterém účetní jednotka působí,

- zvýšení tržní úrokové sazby nebo jiné tržní sazby ovlivňující návratnost investic,
- čistá účetní hodnota aktiv účetní jednotky je vyšší než její tržní kapitalizace.

ale i vnitřní faktory:

- zastarání nebo fyzické poškození aktiva,
- významné nepříznivé změny ovlivňující aktivum, které už nastaly nebo v blízké budoucnosti nastanou (např. plány na ukončení nebo restrukturalizaci určité činnosti).
- peněžní toky spojené s nabytím aktiva nebo dodatečné potřeby peněz spojené s údržbou a činností aktiva jsou vyšší, než účetní jednotka původně předpokládala

Ztráta ze snížení hodnoty aktiva vzniká, jestliže účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou hodnotu. Tato ztráta se vykazuje ve výsledovce. Zpětně získatelná hodnota je vyšší ze dvou částek: reálné hodnoty aktiva (fair value) snížené o náklady spojené s prodejem a jeho hodnoty z užívání.

Na rozdíl od GAAP snížení hodnoty nemusí mít trvalý charakter. V případě, že okolnosti a příčiny pro snížení hodnoty pominou, může se zrušit.

ODEPISOVÁNÍ

IFRS stanoví, že každá část aktiva, jehož pořizovací cena je významná ve vztahu k celkové pořizovací ceně položky, musí být odepisována odděleně. Odepisování aktiva začíná, jakmile je k dispozici pro použití, tzn., jakmile je na místě (stanovišti) a jakmile jsou vytvořeny podmínky pro jeho provozuschopnost a jeho provoz podle záměru účetní jednotky.

Odepisovatelná částka představuje pořizovací cenu (nebo přeceněnou hodnotu) aktiva po odečtení zbytkové hodnoty. Zbytková hodnota = předpokládaná čistá částka, kterou by účetní jednotka v současné době získala z prodeje aktiva na konci jeho životnosti po odečtení předpokládaných nákladů, které přímo souvisí s jeho prodejem, se musí prověřovat alespoň na konci každého účetního období. Stejně jako u US GAAP je doba odpisování, zbytková hodnota a ekonomická životnost aktiva určována na základě co nejpřesnějšího odhadu.

Nehmotné aktivum je podle IFRS charakterizováno jako:

- identifikovatelné nepeněžní aktivum, které
- nemá hmotnou podstatu

- je drženo
 - za účelem použití při výrobě nebo dodávkách zboží a služeb,
 - pro účely pronájmu jiným subjektům,
 - pro účely správy a řízení.

Současně musí být splněna podmínka stanovená standardem, která přesně definuje aktivum jako zdroj, který je využíván účetní jednotkou jako výsledek minulých událostí a u kterého se očekává, že z něj poplyne účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch.

Nehmotné aktivum splňuje kritéria identifikovatelnosti stanovená standardem tehdy, pokud:

- to vyplývá ze smluvního vztahu nebo práva,
- je oddělitelné tzn., že je možné ho separovat nebo oddělit od účetní jednotky,
- je prodejné tzn., že je možné ho prodat, převést, licencovat, pronajmout nebo vyměnit buď samostatně nebo dohromady se související dohodou, majetkem nebo závazkem.

V případě pořízení nehmotného aktiva jako samostatné položky, lze zpravidla spolehlivě vyjádřit jeho pořizovací cenu, která zahrnuje:

- Kupní cenu, včetně dovozních cel a nevratných daní spojených s pořízením nehmotného aktiva,
- Další přímo přiřaditelné náklady (výdaje) vynaložené v souvislosti s přípravou aktiva pro jeho zamyšlené využití jako např. náklady spojené s testováním funkčnosti nehmotného aktiva, platy a mzdy přímo související se zaváděním nehmotného aktiva do provozu a profesní služby spojené se zaváděním nehmotného aktiva do provozu.

ODEPISOVÁNÍ

Na odpisování nehmotného majetku má vliv jeho rozčlenění podle doby použitelnosti. Nehmotný majetek s neurčitou (neomezenou) dobou životnosti se podle standardu neodepisuje, účetní jednotka však musí pravidelně testovat jeho vykazovanou účetní hodnotu na případné snížení. Nehmotný majetek s konečnou dobou použitelnosti (životnosti) se odepisuje lineárně. U nehmotných aktiv je ve většině případů zbytková hodnota nulová. Co se týče Ocenění navazujícího na výchozí uznání – je obdobné jako u dlouhodobého hmotného majetku.

SHRNUTÍ KAPITOLY



Po prostudování této kapitoly umíte definovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a to jak podle požadavků IFRS tak podle požadavků US GAAP. Seznámili jste se se způsoby pořizování dlouhodobých aktiv, s typy cen, kterými jsou oceněny při pořízení a s modely následného ocenění. Definovali jsme druhy nákladů, které lze stanovit jako součást ceny pořizovací. Věnovali jsme se problematice odpisování aktiv a postupům řešení snížení ceny aktiv.

KONTROLNÍ OTÁZKY



1. Definujte cenu pořizovací dlouhodobého hmotného majetku podle US GAAP.
 2. Určete, co tvoří cenu pořizovací dlouhodobého hmotného aktivy podle IFRS.
 3. Definujte zbytkovou hodnotu.
 4. Charakterizujte dlouhodobý nehmotný majetek podle IFRS a US GAAP.
-

7 IAS/IFRS A PROBLEMATIKA SPECIFIK MALÝCH A STŘEDNÍCH FIREM



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

V této kapitole se seznámíte s problematikou možností využití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Budeme se věnovat základní charakteristice malých a středních podniků a výhodám, které jim plynou z využívání jednotného souboru účetních výkazů. Výsledkem vývoje IFRS pro SME byl návrh standardů pro malé a střední podniky (Exposure Draft IFRS) předložen k veřejné diskusi v roce 2007. Konečná verze Standardů byla vydána v červenci 2009. Jedná se o samostatný soubor pravidel, vytvořený pro potřeby a možnosti MSP.



CÍLE KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly budete umět:

- definovat malé a střední podniky
 - vysvětlit vývoj IFRS pro malé a střední podniky
 - určit výhody plynoucí MSP z využití IFRS
 - definovat externí uživatele podle IFRS pro MSP
-



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Definice malých a středních firem, cíl standardů pro malé a střední firmy (SME), vztah mezi IFRS a SME, rozdíly mezi IFRS a SME.

7.1 Charakteristika malých a středních podniků

Rostoucí globalizace v oblasti podnikání vyvolává silící tlak na sjednocování pravidel upravujících tyto aktivity v jednotlivých státech. Týká se to i účetních pravidel a celého účetního výkaznictví. Důsledkem toho bylo postupné vytváření souboru mezinárodních

účetních standardů (IFRS) Výborem pro mezinárodní účetní standardy (IASB), který působí v Londýně jako soukromá organizace od roku 1973.

Používání IFRS je již od roku 2005 v rámci EU povinné pro všechny kótované společnosti, přičemž pro ostatní společnosti je jejich používání dobrovolné. IFRS již byly také přijaty účetními legislativami v celé řadě států mimo EU. Zavádění a využívání těchto standardů je však pro jejich značnou rozsáhlou a složitou velmi pracné a nákladné, což brání jejich širšímu využívání i malými a středními podniky (SME).

V současné době jsou tyto podniky prohlašovány za páteř evropského hospodářství a jsou uznávány jak zdroj inovací a nápadů. Význam malých a středních podniků spočívá například v jejich vyšší flexibilitě, kdy dokážou mnohem citlivěji reagovat na změny ekonomických podmínek než podniky velké, dále v jejich inovační kreativě či ve vytváření nových pracovních příležitostí (Suchánek a Špaček, 2010).

Malé a střední podniky působí hlavně na vnitrostátní úrovni, protože jen poměrně málo z nich se zabývá přeshraničním podnikáním v rámci EU. Avšak bez ohledu na oblast jejich působnosti se jich týkají právní předpisy EU v nejrůznějších oblastech, jako je zdanění (články 110–113 Smlouvy o fungování EU), hospodářská soutěž (články 101–109 Smlouvy o fungování EU) a právo obchodních společností (právo usazování – články 49–54 Smlouvy o fungování EU). Mikropodniky, malé a střední podniky tvoří 99 % všech podniků v EU. Jejich celkový počet je přibližně 20 milionů, tyto podniky zaměstnávají zhruba 70 milionů osob a jsou základním zdrojem podnikatelského ducha a inovací, které jsou pro konkurenceschopnost evropských společností zásadní. Politika EU v oblasti malých a středních podniků má za cíl zajistit, aby politiky a opatření Unie byly k malým podnikům vstřícné a přispívaly k tomu, aby se Evropa stávala atraktivnějším místem pro zakládání firem a podnikání (<http://www.europarl.europa.eu>)

Vymezení malých a středních podniků užívané v Evropské unii, a tedy také v České republice, je zahrnuto v příloze č. 1 **Nařízení Komise (ES) č. 800/2008** ze dne 6. srpna 2008. V této příloze jsou uvedena **čtyři základní kritéria**, podle kterých řadíme podniky do jednotlivých kategorií. Jimi jsou počet zaměstnanců, výše ročního obrátu, hodnota bilanční sumy roční rozvahy a nezávislost podniku.

Nařízení Komise uvádí, že do kategorie středních podniků se řadí účetní jednotky s:

- počtem zaměstnanců od 50 do 249 osob,
- ročním obrátem od 10 milionů do 50 milionů EUR
- nebo s bilanční sumou roční rozvahy v rozmezí 10 až 43 milionů EUR.

Dále se v příloze nařízení Komise uvádí, že za malé podniky je možné označit podniky s:

- počtem zaměstnanců v rozmezí od 10 do 49 osob,
- ročním obratem do 10 milionů EUR
- nebo s bilanční sumou roční rozvahy ve výši do 10 milionů EUR.

Poslední skupinou v rámci této kategorie jsou podle nařízení Komise mikropodniky, účetní jednotky s:

- počtem zaměstnanců do devíti osob,
- ročním obratem nebo s bilanční sumou roční rozvahy dosahující maximálně dva miliony EUR.

Částečně jiný pohled na definici malých a středních podniků zaujímá **Směrnice Evropského parlamentu a rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013** o ročních účetních závěrkách. Tato směrnice upravuje znění směrnice č. 2006/43/ES a zároveň nahrazuje čtvrtou (78/660/EHS) a sedmou (83/349/EHS) směrnicí Rady, které více jak třicet let regulovaly evropské účetnictví a výkaznictví.

Směrnice v kapitole č. 1, článek 3 dělí podniky do skupiny podle stejných kritérií (bilanční suma, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců během účetního období) jako výše zmíněné nařízení Komise č. 800/2008, liší se však jednotlivé hraniční hodnoty.

Za **mikropodniky** jsou podle směrnice považovány ty účetní jednotky, které nepřekračují alespoň dvě z následujících hodnot:

- počet zaměstnanců: 10,
- čistý obrat: 700 000 EUR,
- bilanční suma: 350 000 EUR.

Mezi **malé podniky** se pak řadí ty společnosti, které nespádají do mikropodniků, a jejichž

hodnoty (alespoň dvě ze tří) dosahují nejvýše:

- v případě počtu zaměstnanců 50 osob,
- bilanční suma činí maximálně 4 miliony EUR
- a čistý obrat je nejvýše 8 milionů EUR.

Za **střední podniky** jsou podle směrnice označovány ty podniky, které nespádají do předchozích dvou kategorií a u kterých alespoň dvě ze tří hodnot nepřesahují:

- 250 osob v případě počtu zaměstnanců,
- 20 milionů EUR u bilanční sumy
- a 40 milionů EUR v případě čistého obratu.

Při srovnání hraničních hodnot v případě nařízení Komise a v případě směrnice vidíme, že směrnice Evropského parlamentu a Rady stanovuje nižší hodnoty v případě ročního obratu a bilanční sumy rozvahy, počet zaměstnanců však zůstává v obou případech stejný.

Tvorbou standardů pro SME byla pověřena rada IASB, která na jejich vytváření začala pracovat v roce 2000. V roce 2001 byl pověřen IASB aby vypracoval mezinárodně přijatelné účetní standardy pro podniky, které nejsou předmětem zvýšeného veřejného zájmu malé a střední podniky (SME), které nejsou emitentem veřejně obchodovatelných cenných papírů. Systém účetního výkaznictví má vyhovovat aplikaci SME a současně má být kompatibilní s IFRS, aby v případě vstupu na kapitálové trhy byly účetní výkazy snadno převoditelné na plné IFRS.

V roce 2003 se začala Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů věnovat problematice harmonizace účetního výkaznictví v případě malých a středních podniků. Požadavkem na mezinárodní účetní standardy pro SME byla jednoduchost a srozumitelnost standardů vhodných pro všechny malé a střední podniky po celém světě, dále snaha o co nejmenší obtížnost během sestavování výkazů podle těchto standardů. Dalšími předpoklady bylo, že mezinárodní standardy účetního výkaznictví určené pro malé a střední podniky měly být založeny na totožném koncepčním rámci jako IFRS, a pokud by se tyto podniky později rozhodly přejít na IFRS, měl by být tento přechod co nejsnadnější (Paseková, 2012).

Existence jednotných, vysoce kvalitních a celosvětově platných standardů účetního výkaznictví by mohla významným způsobem zvýšit vzájemnou porovnatelnost finančních informací. Takové standardy zlepší efektivitu umístování kapitálu a jeho oceňování. Je to výhodné nejen pro poskytovatele úvěrů nebo vlastního kapitálu, ale i pro subjekty, které hledají kapitál, neboť jim to umožní snížit jejich administrativní „náklady shody“ (compliance costs) a odstranit nejistotu, zvyšující také jejich náklady na kapitál. Celosvětově jednotné standardy přispívají ke zvýšení shodnosti v kvalitě auditů a ke zjednodušení vzdělávání a výcviku v této oblasti.

Výhody globálně jednotných standardů účetního výkaznictví se však netýkají pouze subjektů, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na veřejných kapitálových trzích, tj. především velkých podniků. Rovněž malé a střední podniky (SME) a ty subjekty, které využívají jejich účetní výkazy, mají prospěch z využívání jednotného souboru účetních výkazů např.:

- Finanční instituce poskytují úvěry i SME, často i přes hranice států. Ve většině jurisdikcí více než polovina SME, včetně těch nejmenších, má bankovní úvěry. Při rozhodování o poskytnutí těchto úvěrů se banky opírají o účetní výkazy těchto

podniků, na jejichž základě stanovují podmínky spojené s poskytnutím úvěru, výši úrokových sazeb a způsob monitorování úvěru.

- Prodejci, kteří chtějí mít možnost zhodnotit finanční zdraví kupujících ještě před uskutečněním prodeje nebo poskytnutím služby na úvěr, což se týká především SME.
- Banky a kreditní ratingové agentury mající snahu vytvářet ratingy jednotným způsobem i přes hranice států, pro něž finanční a účetní údaje vykazované hodnocenými firmami mají rozhodující význam při zpracovávání ratingů.
- Podniky, které mají zahraniční dodavatele, patřící do skupiny SME a které využívají jejich účetní výkazy pro posouzení šancí na reálný, dlouhodobý obchodní vztah s nimi.
- Firmy poskytující venture kapitál, které také často financují SME v zahraničí.
- Veřejné i soukromé globální, regionální i národní instituce působící v oblasti hospodářského rozvoje a poskytující finanční pomoc rozvojovým zemím, opírající svá finanční rozhodnutí a odhady finančních výsledků na účetních výkazech.
- Řada SME má vnější investory, kteří nejsou zapojeni do každodenního řízení podniku. Globální účetní standardy upravující jednotným způsobem účetní výkaznictví a možnost porovnatelnosti výsledků jsou obzvláště důležité v případě, kdy tyto vnější investoři sídlí ve státech s odlišnou účetní legislativou oproti legislativě, kterou se řídí příslušné SME, do nichž hodlají investovat.

První výsledky byly předloženy k diskusi Radou IASB v roce 2004 a vyjádřili se k nim mnozí odborníci a instituce.

V roce 2007 byl k veřejné diskusi předložen **Exposure Draft IFRS pro SME (návrh standardů pro malé a střední podniky)**. Návrh obsahoval zjednodušené některé plné IFRS a současně neobsahoval standardy, kterých použití je pro SME nerelevantní.

Další organizací, která se intenzivně věnuje harmonizaci účetnictví pro SME v celosvětovém měřítku je Mezivládní pracovní skupina expertů pro oblast mezinárodní standardizaci účetnictví a účetního výkaznictví (ISAR) při Organizaci národů v Ženevě. Skupina provedla segmentaci SME a následně zvažovala metodické postupy pro jednotlivé typy SME:

- Podniky strategického významu (mohou používat IFRS v plném významu)
- Významné podniky střední velikosti (mnohou používat zjednodušené IFRS)
- Malé podniky (mohou vést účetnictví na akruální bázi)

Tento koncept však odporuje harmonizaci účetního výkaznictví malých firem a mikropodniků.

Konečná podoba Standardů pro SME byla publikována 9. července **2009** a to s okamžitou platností. Přejít na užívání těchto standardů stejně jako vymezení typů účetních jednotek, pro které jsou standardy pro SME určeny, je plně v kompetenci

národních právních a regulačních orgánů a tvůrců standardů v jednotlivých zemích. Rada pro Mezinárodní účetní standardy nestanovila ani žádná kvantitativní kritéria pro vymezení jednotlivých podniků patřících do skupiny SME.

Jedná se o samostatný soubor standardů, vytvořený pro potřeby a možnosti SME a obsahující 230 stránek, kde byla zjednodušena celá řada principů obsažených v úplném souboru IFRS, týkajících se uznávání a oceňování aktiv a pasiv, příjmů a výdajů. Problematika, která se SME přímo netýkala, byla zde vynechána a byl také významně omezen rozsah údajů požadovaných ke zveřejnění v účetní závěrce. Pro další snižování břemene v oblasti finančního zatížení u SME, budou změny IFRS omezeny na tříleté intervaly.

IFRS pro MSP je samostatným souborem standardů, který existuje odděleně od plného souboru IFRS a je proto použitelný ve všech účetních legislativách, bez ohledu na to, zda již přijaly nebo ne, úplný soubor IFRS. Záleží tedy jen na příslušných legislativách, aby určily, které subjekty budou muset IFRS pro SME používat povinně a které dobrovolně. Tento nový soubor standardů nabyl účinnosti ihned po svém vydání.

Dle IFRS pro SME je cílem účetní závěrky malého nebo středního podniku poskytnout informace o finanční situaci, výkonnosti a finančních tocích této účetní jednotky, které jsou užitečné pro ekonomické rozhodování širokého spektra uživatelů. Těmi mohou být například vlastníci, kteří se nepodílejí na řízení podniku, potenciální vlastníci nebo stávající a potenciální věřitelé. Všichni tito uživatelé nepotřebují požadovat informace šité na míru svým vlastním potřebám.

Paseková (2012) také upozorňuje na to, že přijetí těchto mezinárodních standardů je spojeno s velkým důrazem na účetní závěrku a to vyžaduje pochopení důsledků a vzájemných vztahů jednotlivých transakcí a jejich promítání do účetnictví, protože už nebudou k dispozici předepsané postupy účtování. To také souvisí s vyššími náklady na kvalifikaci účetních pracovníků a změnu jejich účetního myšlení. Dalším důvodem pro zavedení specifických standardů pro SME je podle Bohušové a kol. (2008) skutečnost, že „informace poskytované uživatelům finančních výkazů veřejně obchodovaných účetních jednotek nejsou relevantní pro uživatele finančních výkazů malých a středních podniků. Uživatelé finančních výkazů malých a středních podniků mají obvykle menší zájem o některé informace z výkazů sestavených pro všeobecné účely, ale více se zajímají například o pohyby peněžních prostředků z krátkodobého pohledu, o likviditu, úrokové krytí“.

Podle IFRS pro SME musí informace uvedené v účetní závěrce podniku být:

- **Srozumitelné.** Informacím v účetní závěrce by měli bez obtíží porozumět uživatelé, kteří disponují přiměřenými znalostmi účetnictví a obchodu.
- **Relevantní.** Informace uvedené v účetní závěrce musí být relevantní pro rozhodnutí jejich uživatelů. Relevantní jsou potom ty informace, které

pomáhají uživatelům vyhodnotit události současné, budoucí a minulé, a tím ovlivňují jejich ekonomická rozhodování.

- **Spolehlivé.** Všechny informace, které jsou uvedeny v účetní závěrce podniku, musí být spolehlivé. Spolehlivostí se rozumí, pokud je tato informace uváděna bez významných chyb, je nezaujatá a zároveň prezentuje to, co má představovat.
- **Srovnatelné.** Uživatelé účetní závěrky podniku by ji měli být schopni porovnat během času, aby bylo možné identifikovat trendy ve vývoji finanční situace a výkonnosti daného podniku. Dále by měli být uživatelé schopni tyto účetní závěrky porovnat se závěrkami jiných podniků.

Výše zmíněné požadavky je pak nutné zajistit využitím:

- **Významnosti.** Jestliže nesprávné uvedení informace v účetní závěrce má vliv na ekonomická rozhodování uživatelů, znamená to, že tato informace je významná.
- **Převahy obsahu nad formou.** Spolehlivost účetní závěrky je zvyšována, pokud transakce či události jsou zaúčtovány a prezentovány v souladu s jejich ekonomickou realitou a obsahem, a nejsou prezentovány jen podle jejich právní formy.
- **Zásady opatrnosti.** Nejistoty související s mnoha událostmi jsou zveřejňovány při sestavování účetní závěrky podle jejich rozsahu, charakteru a při dodržování zásady opatrnosti. Zásada opatrnosti znamená, že při uskutečňování úsudků během provádění odhadů v podmínkách nejistoty je nutné používat obezřetnost, a to tak, aby nedocházelo k nadhodnocování aktiv a výnosů a k podhodnocování závazků a nákladů.
- **Úplnosti.** Informace uvedené v účetní závěrce jsou spolehlivé, jestliže jsou kompletní v rámci významnosti a přiměřených nákladů.
- **Včasného podání.** Včasností se rozumí to, že informace budou poskytovány v rámci toho období, kdy jsou ekonomická rozhodnutí uživatelů prováděna.
- **Rovnováhy mezi přínosem a náklady.** Podle této zásady by náklady na získání informace neměly nikdy převýšit přínosy z této informace.

Projekt **Účetní standardy pro SME** je podporován Evropskou komisí, členskými zeměmi EU a 29-ti orgány z různých zemí, které se věnují účetním standardům. Výsledkem projektu je soubor účetních pravidel, metodických postupů (standardů) včetně koncepčního rámce, které plně odpovídají potřebám SME a nadměrně je nezatěžují.

7.2 Hlavní výhody jazyka globálního účetního výkaznictví IFRS pro MSP (SME)

Společnosti, které přijmou IFRS pro MSP, získají možnost připravovat své účetní závěrky s využitím souboru standardů, vycházejících z jazyka skutečně globálního účetního výkaznictví, jaký představují IFRS. Využívání IFRS pro MSP umožní těmto podnikům expanzi do nových, globálních finančních dimenzí. Globalizace je totiž dnes skutečností, která se dotýká majetku, kapitálu a v neposlední řadě také informací.

Využívání globálního účetního výkaznictví může přinést následující výhody pro MSP:

- **Možnost globálního dorozumění**

MSP působící v jurisdikcích, kde IFRS nebyl historicky používán, které chtějí aplikovat IFRS, budou se muset obeznámit s požadavky IFRS. Získání znalostí týkajících se IFRS před-stavuje pro tyto MSP výhodu. Většina států na světě již dnes vyžaduje používání IFRS (nebo k tomu rychle směřuje) u společností kótovaných na burzách cenných papírů a v řadě případů i u ostatních společností. Znalost jazyka globálního výkaznictví usnadní společnostem z různých jurisdikcí na světě vyhledávání možností přeshraničních akvizic, vytváření společných podniků a různých forem obchodního partnerství, jakož i zjednodušení tuzemských i zahraničních investic.

- **Globální porovnatelnost**

Jelikož IFRS pro MSP představují celosvětově známý soubor standardů účetního výkaznictví, pak MSP, které je budou důsledně využívat, zlepší svoji transparentnost a porovnatelnost. Tím získají potenciální výhodu, spočívající v usnadnění přístupu ke kapitálu prostřednictvím globálních věřitelů a investorů, kterážto výhoda byla dosud dostupná jen podnikům, jejichž cenné papíry byly obchodovány na veřejných kapitálových trzích.

Informace o finanční pozici, tvorbě zisku nebo ztráty a o peněžních tocích, které poskytují účetní výkazy podle IFRS pro SME jsou určeny externím uživatelům:

- Věřitelům
- Veřejnosti
- Akcionářům.

Informace nejsou prioritně určeny vlastníkům manažerům účetních jednotek. Pro tyto uživatele jsou mnohem významnější informace poskytované systémem manažerského účetnictví.

Přínos, který MSP očekávají od IFRS pro MSP spočívá především v tom, že jim usnadní přístup ke kapitálu. Malé společnosti se často dostávají do problémů ne proto, že by jejich

produkty nebo služby byly nekvalitní, ale protože nemohou získat potřebný pracovní kapitál a také kapitál pro investice a jejich růst. Věřitelé, obchodníci a jiní poskytovatelé kapitálu a také ratingové agentury naopak požadují účetní výkazy, které jsou konkrétní, srozumitelné a komplexní a které snižují informační riziko při jejich rozhodování o umístění kapitálu a o cenách.

Ve standardech pro malé a střední podniky je uveden výčet řádků, které musí výkaz o finanční situaci minimálně obsahovat. Konkrétně se jedná se o:

- peníze a peněžní ekvivalenty,
- obchodní a jiné pohledávky,
- finanční aktiva,
- zásoby,
- pozemky, budovy a zařízení,
- investice do nemovitostí,
- nehmotná aktiva,
- biologická aktiva,
- investice do přidružených společností,
- investice do společných podniků,
- obchodní a jiné závazky,
- finanční závazky,
- závazky a pohledávky ze splatné daně,
- odložené daňové závazky a pohledávky,
- rezervy,
- podíl nezakládající ovládnání,
- vlastní kapitál

Podle IFRS pro SME může účetní jednotka v těchto výkazech uvádět i další položky, které nejsou předepsány standardem, ale pouze za předpokladu, že jejich vykázání vede k lepšímu pochopení její finanční výkonnosti. Dále je v tomto oddílu uvedeno, že žádná z položek nákladů a výnosů uvedených ve výkazu o úplném výsledku nesmí být označena jako mimořádná položka. Náklady jsou podle standardu uváděny ve výkazu buď podle jejich druhu, nebo podle jejich účelu.

SHRNUTÍ KAPITOLY



Po prostudování této poslední kapitoly jste se naučili charakterizovat malé a střední podniky. Seznámili jste se zde s procesem vývoje Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro MSP (SME). Rovněž jsme specifikovali výhody, které může přinést MSP (SME) využívání globálního účetního výkaznictví.

KONTROLNÍ OTÁZKY



1. Definujte parametry, které určují malý a střední podnik.
 2. Komu jsou určeny informace o finanční pozici, tvorbě zisku nebo ztráty a o peněžních tocích které poskytují účetní výkazy podle IFRS pro SME?
 3. Vysvětlete proces vývoje IFRS pro SME.
-

LITERATURA

ALEXANDER, D.; NOBES, CH. 2010. Financial accounting. An international introduction. 4th ed. Harlow: Prentice Hall, 2010, 478 s. ISBN: 978-0-273-72164-2.

BOHUŠOVÁ, H. 2012. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Praha: ASPI, 2012. ISBN 978-80-7357-366-9.

BOHUŠOVÁ, H. 2013. Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví. Vyd. 1. Brno: Policy Research Center, c2013, 276 s. ISBN 978-80-87909-00-3.

DVOŘÁKOVÁ, D. 2017. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS aktualizované a rozšířené vydání. Brno Management Press, 2017. ISBN 978-80-265-0149-7.

DVOŘÁKOVÁ, D. 2008. Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS. Brno: Computer Press, 2008, ISBN 978-80-251-1950-1.

FICBAUER, J., FICBAUER, D. 2011. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. Ostrava: KEY Publishing, 2011 ISBN 978-80-7418-104-7.

HINKE, J. 2013. IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku. 1. vyd. Praha: Alfa nakladatelství, 2013, 142 s. Ekonomie studium. ISBN 978-80-8719-765-3.

HORA, M., 2006. Kritéria výběru účetního programu pro malé a střední firmy. Český finanční a účetní časopis, 2006/1. ISSN: 1802-2200

HÝBLOVÁ, H. 2004. Harmonizace účetnictví. Zlín: UTB, 2004. ISBN 80-7318-202-5.

International Accounting Standards 2005, International Accounting Standards Board, London 2005.

JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. 2013. Účetnictví podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. Praha: GRADA Publishing. 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.

KOVANICOVÁ, D. 2005. Finanční účetnictví světový koncept. Praha: Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7.

KRUPOVÁ, L. 2009. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. IFRS 2009. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.

KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. 2005. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Principy. Metodologie. Interpretace. Praha: VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3.

LÍBAL, T.2012. Účetnictví - principy a techniky. 2. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2012, 410 s. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-86716-78-7.

MALÍKOVÁ, O.; HORÁK, J.2010. Finanční účetnictví – poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. 139 s. ISBN 978-80-7372-690-4.

MLÁDEK, R; 2009.Postupy účtování podle IFRS. Leges, Příbram 2009, ISBN 978-80-87212-13-4.

MLÁDEK, R; 2005.Světové účetnictví IFRS US GAAP. Linde, Praha 2005, ISBN 80-7201-519-2.

PASEKOVÁ, M. 2012. 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.

ŽÁROVÁ, M.2006. Regulace evropského účetnictví. Praha: VŠE, 2006. ISBN 80-245-1046-4.



Další zdroje

ACTA OECONOMICA PRAGENSIA,2004. Mezinárodní harmonizace účetnictví, Praha 2004/1, VŠE. ISSN 0572-3043.

Daňové zákony v aktuálním znění.

Časopisy: Ekonom, Účetnictví, Účetnictví v praxi.

ERNST&YOUNG; Studijní materiály „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví stav v roce 2005“; projekt „Application of IAS on Unlisted Companies“ Praha 2005.

PRICEWATERHOUSECOOPERS; Studijní materiály „Nový koncept právní úpravy účetnictví a aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)“. Praha 2005

Zákon o účetnictví 563/1991 Sb., v aktuálním znění.

www.deloitte.com

https://europa.eu/european-union/index_cs

www.pricewaterhousecoopers.com

www.iasplus.com

www.standardsettes.de/drsc

www.iasb.org/about/structure.asp

www.pwc.com

www.eifrs.iasb.org/eifrs/sme/cz/CZSME.pdf.

<https://www.pwc.com>

<http://www.kacr.cz>

SHRNUTÍ STUDIJNÍ OPORY

Distanční studijní opora Mezinárodní účetnictví je rozdělena do 7 kapitol:

Kapitola 1 Koncepční východiska procesu harmonizace účetnictví

První kapitola se věnuje vývoji účetnictví a jeho základní charakteristice. Jsou zde definovány faktory, které způsobují odlišnosti v účetnictví jednotlivých zemí. Dále je zde uveden induktivní přístup členění účetních systémů na např.: angloamerický, evropský nebo smíšený. Tato kapitola se rovněž věnuje problematice srovnatelnosti účetních výkazů a to jak z pohledu časové řady jedné účetní jednotky, tak srovnatelnosti mezi jednotlivými firmami, ale i v mezinárodním kontextu

Kapitola 2 Historické etapy procesu harmonizace účetnictví

Náplní této kapitoly je problematika týkající se zdrojů vykazovaných účetních dat, charakteristika běžného účetnictví a specifika národní regulace účetnictví. Jsou zde vysvětleny jednotlivé modely regulace, jako je regulace právní normou, regulace účetními standardy a regulace účetnictví kombinovanou právní normou a účetními standardy. Studenti jsou seznámeni s mikroekonomickým, makroekonomickým modelem účetnictví a s kulturně sociálním přístupem. Je zde vysvětlena základní charakteristika Amerických účetních standardů (US GAAP), význam Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS) i problematika procesu harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie.

Kapitola 3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Kapitola se věnuje problematice celosvětového procesu harmonizace účetnictví. Je zde vysvětlen historický vývoj IAS (International Accounting Standards)/IFRS (International Financial Reporting Standards), struktura nadace IASC. V této kapitole je vysvětlena problematika konvergentního procesu sbližování mezinárodních standardů s americkými obecně uznávanými zásadami US GAAP.

Kapitola 4 Koncepční rámec podle US GAAP a IAS/IFRS

Tato kapitola se věnuje základní charakteristice Koncepčního rámce podle US GAAP a IAS/IFRS. Definuje základní předpoklady, ze kterých vychází text standardů, cíle účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, obsah, způsob rozeznání a oceňování základních prvků účetní závěrky podle Koncepčního rámce IAS/IFRS a US GAAP.

Kapitola 5 Základní účetní výkazy podle US GAAP a IAS/IFRS

Náplní kapitoly je základní charakteristika finančního výkazu - rozvahy sestavovaného podle US GAAP a IAS/IFRS. Definuje základní prvky rozvahy podle IAS/IFRS i podle US GAAP. Vysvětluje strukturu finančního výkazu Výsledovka sestaveného podle požadavků IAS/IFRS a GAAP. Definuje základní položky výsledovky v koncepčních rámcích a v následných standardech.

Kapitola 6 Nehmotná a hmotná aktiva podle US GAAP a IAS/IFRS

V kapitole jsou definována dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva, která představují významný zdroj ekonomického prospěchu, které slouží činnosti podniku po dobu překračující jedno účetní období a k jejich spotřebě dochází postupným zapojováním do aktivit podnikatelského subjektu.

Kapitola 7 IAS/ IFRS a problematika specifík malých a středních firem

Tato kapitola seznamuje studenty s problematikou možností využití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Kapitola obsahuje základní charakteristiku malých a středních podniků. Specifikuje výhody, které MSP plynou z využívání jednotného souboru účetních výkazů. Seznamuje studenty s výsledkem vývoje IFRS pro SME, kterým byl návrh standardů pro malé a střední podniky (Exposure Draft IFRS) předložen k veřejné diskusi v roce 2007. Konečná verze Standardů byla vydána v červenci 2009.

PŘÍLOHA 1

Zkratky použité v této publikaci

ARC	Účetní regulační výbor Evropské komise (Accounting Regulatory Committee of the EC)
CESR	Výbor evropských regulátorů cenných papírů (Committee of European Securities Regulators)
EEP	Evropský hospodářský prostor (European Economic Area (3 nečlenské země))
EFRAG	Evropská poradenská skupina pro finanční výkaznictví (European Financial Reporting Advisory Group)
EITF	Oddělení pro řešení nových záležitostí (Emerging Issues Task Force, v rámci FASB)
EU	Evropská unie (25 zemí)
FASB	Rada pro finanční účetní standardy (Financial Accounting Standards Board, USA)
GAAP	Obecně uznávané účetní postupy (Generally Accepted Accounting Principle(s))
IAS	Mezinárodní účetní standard(y) (International Accounting Standard)
IASB	Rada pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IASC	Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)
IASCF	Nadace výboru IASC (mateřský orgán IASB) (IASC Foundation, parent body of the IASB)
IFAC	Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants)
IFRIC	Interpretační výbor pro Mezinárodní účetní výkaznictví IASB (International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB)
IFRS	Mezinárodní standard(y) účetního výkaznictví (International financial Reporting Standard)
IOSCO	Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (International Organisation of Securities Commissions)
SAC	Poradní výbor pro standardy (poradce rady IASB) (Standards Advisory Council, advisory to the IASB)
SEC	Komise pro cenné papíry (USA) (Securities and Exchange Commission, USA)
SIC	Stálý interpretační výbor rady IASC a interpretace vydané tímto výborem (Standing Interpretations Committee of the IASC, and interpretations issued by that committee)
ČÚL	Česká účetní legislativa

Zdroj: www.deloitte.com, www.iasplus.com

PŘÍLOHA 2

Používání IFRS kotovanými společnostmi pro účely národního výkaznictví

Země	Používání IFRS není dovoleno	Používání IFRS	Vyžadováno u některých tuzemských kotovaných společností	Vyžadováno u všech tuzemských kotovaných společností
Albánie	Nemá burzu. Společnosti používají albánská účetní pravidla.			
Alžírsko	Nemá burzu. IFRS nejsou povoleny			
Argentina	x			
Americká Samoa	Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS			
Arménie				x
Aruba		X		
Austrálie				x
Bahamy				x
Bahrajn			banky	
Barbados				x
Bangladéš				x
Belgie		x		x
Benin	x			
Bělorusko	Banky od roku 2008			
Bermudy		x		
Bolivie		x		
Botswana		x		
Brazílie	x			Od roku 2010
Brunei Darussalam	Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS			
Bulharsko				x
Burkina Faso	x			
Costa Rica				x
Česká Republika				x

Čína	X			
Dánsko				x
Dominica		x		
Dominikánská republika				x
Dubai			Vyžadováno u bank	
Egypt				x
Ekvádor				Postupně 2010-2012
El Salvador		x		
Estonsko				X
Fidži				X
Filipíny	x			
Finsko				X
Francie				X
Ghana	x			

Gruzie				X
Guam	Nemá burzu. Společnosti používají americká účetní pravidla.			
Guatemala				x
Guayana				x
Haiti				x
Honduras				x
Hong Kong		x		
Chile	x			
Chorvatsko				x
Indie	x			
Indonésie	x			
Irsko				x
Island				x
Itálie				x
Japonsko	x			
Lichtenštejnsko				x
Kanada	X			Od roku 2011
Korea (Jižní)	Korejský ekvivalent IFRS je dovolen od roku 2009 pro kotované společnosti mimo banky. Povinně od roku 2011			
Litva				x
Lotyšsko				x
Lucembursko				x
Maďarsko				x
Makedonie				x
Malajsie	x			
Malawi				x
Mali	x			
Malta				x
Mauritius				x
Mexiko	x			
Moldávie	x			
Myanmar		x		
Namibie		x		
Německo				x
Nepál				x
Niger	x			
Nizozemí				x

Nizozemí				x
Nizozemské Antily		x		
Norsko				x
Nový Zéland	x			2007
Oman				x
Pákistán	x			
Panama				x
Papua Nová Guinea				x
Peru				x
Pobřeží Slonoviny	x			
Polsko				x
Portugalsko				x
Rakousko				x






















Rumunsko			Všechny velké společnosti.	
Ruská federace		Kromě bank	banky	Postupné zavádění v období 2004 - 7
Řecko				x
Saudská Arábie	x			
Singapore	x			
Slovenská republika				x
Slovinsko				x
Spojené arabské emiráty			banky	
Spojené státy	x			
Srí Lanka		x		
Svazijsko		x		
Sýrie	x			
Španělsko				x
Švédsko				x
Švýcarsko		x		
Thajsko	x			
Taiwan	x			
Togo	x			
Trinidad a Tobago				x
Tunisko	x			
Turecko		x		
Uganda		x		
Ukrajina				x
Uruguay	x			
Uzbekistán	x			
Velká Británie				x
Venezuela				2006
Vietnam	x			
Zambie		x		
Zimbabwe				x

PŘÍLOHA 3

Příklad vybraných položek majetku, závazků, nákladů a výnosů z hlediska jejich zařazení do rozvahy a výsledovky

IFRS / US GAAP		
Popis	Zůstatek	Výkaz
Majetek	Md	Roz
Majetek / Krátkodobý (běžný) majetek	Md	Roz
Majetek / Běžný / Peníze a peněžní ekvivalenty	Md	Roz
Majetek / Běžný / Peníze / Pokladna	Md	Roz
Majetek / Běžný / Peníze / Banka	Md	Roz
Majetek / Běžný / Krátkodobé investice	Md	Roz
Majetek / Běžný / Pohledávky	Md	Roz
Majetek / Běžný / Zásoby	Md	Roz
Majetek / Běžný / Časově rozlišené, odložené a ostatní položky (akruály)	Md	Roz
Majetek / Běžný / Akruály / Náklady příštích období	Md	Roz
Majetek / Běžný / Akruály / Příjmy příštích období	Md	Roz
Závazky / Krátkodobé / Srážky / Srážkové daně	Md/Dal	Roz
Majetek / Běžný / Ostatní krátkodobý majetek	Md	Roz
Majetek / Investice a finanční nástroje	Md	Roz
Majetek / Investice / Majetkové nástroje (akcie)	Md	Roz
Majetek / Investice / Dlužné nástroje (dluhopisy)	Md	Roz
Majetek / Investice / Deriváty	Md	Roz
Majetek / Hmotný / Pozemky	Md	Roz
Majetek / Hmotný / Budovy a stavby	Md	Roz
Majetek / Hmotný / Stroje a zařízení / Stroje	Md	Roz
Majetek / Hmotný / Budovy a stavby / Oprávky	Dal	Roz
Majetek / Oprávky	Dal	Roz
Majetek / Nehmotný	Md	Roz
Majetek / Nehmotný / Oprávky	Dal	Roz
Majetek / Ostatní dlouhodobý majetek	Md	Roz
Závazky	Dal	Roz
Závazky / Krátkodobé	Dal	Roz
Závazky / Dlouhodobé	Dal	Roz
Kapitál (podíl vlastníků)	Dal	Roz
Kapitál / Vložený kapitál	Dal	Roz
Kapitál / Nerozdělený zisk	Dal	Roz
Kapitál / Podíl nekontrolujících (minoritních) vlastníků	Dal	Roz
Výnosy (tržby)	Dal	Výs
Náklady (provozní)	Md	Výs
Náklady / Náklady na prodej	Md	Výs
Náklady / Odbyt	Md	Výs
Náklady / Správní a obecné náklady	Md	Výs
Náklady / Obecné / Profesní služby (auditoři, právníci, atd.)	Md	Výs
Ostatní výnosy, náklady, zisky a ztráty	Dal	Výs
Ostatní výnosy	Dal	Výs
Ostatní náklady	Md	Výs
Zisk	Dal	Výs
Ztráty	Md	Výs
Daň z příjmu	Md/Dal	Výs
Ostatní úplný hospodářský výsledek	Md/Dal	Výs

PŘEHLED DOSTUPNÝCH IKON

	Čas potřebný ke studiu		Cíle kapitoly
	Klíčová slova		Nezapomeňte na odpočinek
	Průvodce studiem		Průvodce textem
	Rychlý náhled		Shrnutí
	Tutoriály		Definice
	K zapamatování		Případová studie
	Řešená úloha		Věta
	Kontrolní otázka		Korespondenční úkol
	Odpovědi		Otázky
	Samostatný úkol		Další zdroje
	Pro zájemce		Úkol k zamyšlení

Název: **Mezinárodní účetnictví**

Autor: **Ing. Blechová Beáta, Ph.D.**

Vydavatel: Slezská univerzita v Opavě
Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné

Určeno: studentům SU OPF Karviná

Počet stran: 126

Tato publikace neprošla jazykovou úpravou.