



evropský  
sociální  
fond v ČR



EVROPSKÁ UNIE



MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,  
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY



OP Vzdělávání  
pro konkurenceschopnost



Slezská univerzita v Opavě



INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ

## Slezská univerzita v Opavě Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné

---

# MEZINÁRODNÍ ÚČETNICTVÍ

Pro prezenční formu studia

**Blechová Beáta**

**Karviná 2011**

Projekt OP VK (CZ.1.07/2.2.00/07.0427) „Implementace mezioborových vazeb účetních a daňových předmětů do bakalářského studijního programu Ekonomika a management a navazujícího magisterského programu Ekonomika a management“

**Obor:** Ekonomie, Účetnictví.

**Klíčová slova:** 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, 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, úplný výsledek hospodaření, klasifikace dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv, malé a střední firmy.

**Anotace:** Vysokoškolská učebnice Mezinárodní účetnictví je určena studentům prezenčního studia povinně volitelného předmětu Mezinárodní účetnictví – EKMBP – UCD na Slezské univerzitě, Obchodně podnikatelské fakultě v Karviné.

V rámci studia učebnice se studenti postupně seznámí s problematikou strukturalizace systémů regulace účetnictví a 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 učebnice budou studenti seznámeni s Koncepčními rámci IAS/IFRS a US GAAP, se strukturou jednotlivých účetních výkazů jako je výsledovka a rozvaha a s charakteristikou dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vykazovaného podle požadavků IAS/IFRS a US GAAP. Poslední kapitola se věnuje otázkám Mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky.

© **Slezská univerzita v Opavě**  
**Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné**

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

**Lektor:** doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.  
Ing. Miroslav Murin, ACCA

**ISBN** **978-80-7248-658-8**

# OBSAH

<b>1 KONCEPČNÍ VÝCHODISKA PROCESU HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....</b>	<b>7</b>
1.1 Vývoj účetnictví.....	7
1.2 Srovnatelnost účetního výkaznictví .....	9
<b>2 REGULACE ÚČETNICTVÍ.....</b>	<b>12</b>
2.1 Zdroj vykazovaných účetních dat.....	12
2.2 Národní regulace účetnictví.....	13
<b>3 MODELY SYSTÉMŮ REGULACE ÚČETNICTVÍ PODLE VNITŘNÍCH VAZEB. 16</b>	<b>16</b>
3.1 Modely finančního účetnictví.....	16
3.2 Rozšířený hierarchický model.....	17
<b>4 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE.....</b>	<b>19</b>
4.1 Podstata harmonizace účetnictví.....	19
4.2 Nástroje harmonizace účetnictví v Evropské unii.....	20
4.3 Nová strategie harmonizace účetnictví.....	22
<b>5 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V USA.....</b>	<b>26</b>
5.1 Historický vývoj US GAAP (všeobecně uznávaných účetních zásad).....	26
5.2 Obecně uznávané účetní standardy GAAP – Generally Accepted Accounting Principles.....	27
<b>6 CELOSVĚTOVÁ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....</b>	<b>30</b>
6.1 Historický vývoj IAS/IFRS.....	30
6.2 Struktura nadace IASC.....	32
<b>7 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....</b>	<b>35</b>
7.1 Proces tvorby účetních standardů.....	35
7.2 Sbližování IFRS a US GAAP.....	37
<b>8 KONCEPČNÍ RÁMEC PODLE US GAAP.....</b>	<b>40</b>
8.1 Charakteristika koncepčního rámce US GAAP.....	40
8.2 Prvky finančních výkazů podle koncepčního rámce US GAAP.....	41
8.3 Předpoklady, zásady a omezení pro uznání a oceňování ve finančních výkazech obchodních jednotek.....	43
<b>9 KONCEPČNÍ RÁMEC PODLE IFRS.....</b>	<b>47</b>
9.1 Cíl a základní prvky účetní závěrky podle koncepčního rámce IFRS.....	47
9.2 Základní předpoklady sestavování účetní závěrky a její kvalitativní charakteristiky.....	50
9.3 Způsoby oceňování jednotlivých prvků účetních výkazů.....	52
<b>10 ZÁKLADNÍ ÚČETNÍ VÝKAZY PODLE US GAAP A IFRS – ROZVAHA.....</b>	<b>54</b>
10.1 Charakteristika struktury rozvahy podle US GAAP a IFRS .....	54
10.2 Základní prvky rozvahy podle IFRS a US GAAP.....	58
<b>11 ZÁKLADNÍ ÚČETNÍ VÝKAZY PODLE US GAAP A IFRS – VÝSLEDOVKA.....</b>	<b>61</b>
11.1 Charakteristika struktury výsledovky podle US GAAP a IFRS.....	61
11.2 Základní prvky výsledovky podle US GAAP.....	61
11.3 Základní prvky výkazu úplného výsledku (výsledovky) podle IFRS.....	63
<b>12 NEHMOTNÁ A HMOTNÁ AKTIVA PODLE US GAAP A IFRS.....</b>	<b>68</b>
12.1 Charakteristika hmotného a nehmotného majetku podle US GAAP.....	68
12.2 Charakteristika hmotného a nehmotného majetku podle IFRS.....	70

<b>13 IFRS A PROBLEMATIKA SPECIFIK MALÝCH A STŘEDNÍCH FIREM.....</b>	<b>75</b>
<b>13.1 Charakteristika malých a středních podniků.....</b>	<b>75</b>
<b>13.2 Harmonizace účetních systémů pro SME.....</b>	<b>76</b>

## ÚVODEM

Milí studenti,

dříve než se začnete věnovat studiu problematiky Mezinárodního účetnictví, zopakujte si látku ze základního kurzu Účetnictví a Finanční účetnictví, jelikož na tuto problematiku tento 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, které vám usnadní porozumět probírané problematice.

Přeji vám příjemné studium a úspěch u zkoušek.

# 1 KONCEPČNÍ VÝCHODISKA PROCESU HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

## OBSAH KAPITOLY



- vývoj účetnictví
- základní charakteristika účetnictví
- faktory odlišnosti účetních systémů
- členění účetních systémů podle induktivního přístupu
- srovnatelnost účetních výkazů



## 1.1 Vývoj účetnictví

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, 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 podvojně účetnictví.

Jako důkazní prostředek při vedení sporů, při užívání a ochraně práv věřitele před dlužníkem a dlužníka před věřitelem se stále častěji využívají účetní zápisy. Obchodníci, kteří řádně vedli účetní záznamy o obchodních transakcích v účetních knihách, měli v případě vzniklých sporů, mnohem větší šanci uspět u soudu. Později mají zájem na vedení účetnictví jak daňové, tak i finanční státní orgány.

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

Základní podmínky nutné pro vznik vedení účetních knih:

- existence soukromých vlastníků, kteří podnikají
- existence obchodního a bankovního kapitálu a investovaného majetku
- existence rozvinutých směnných vztahů
- existence úvěrů
- písmo – umožňuje trvalý záznam
- používání peněz jako všeobecné míry hodnot
- znalost aritmetiky

Účetnictví zachycuje veškerá data ekonomické reality účetní jednotky a zpracovává je do podoby odpovídajících informací.

Účetnictví:

- je systémem evidence ekonomických informací
- podává věrný a poctivý obraz o činnosti účetních subjektů a výsledcích jejich hospodaření
- je nástrojem pro sledování a zobrazování stavů, toků a výsledků podnikatelské

činnosti

- je vědou o sběru, záznamu, klasifikaci, sumarizaci, interpretaci finančních a jim obdobných informací
- je jazykem podnikatelské komunikace.

Účetnictví podává spolehlivé informace o ekonomické zdatnosti daného subjektu tak, aby na jejich základě mohl každý informovaný uživatel vyvodit odpovídající závěry a učinit rozhodnutí. Účetnictví se zabývá kvantifikací ekonomických jevů v peněžním vyjádření.

**Základní charakteristiky** teorie moderního podvojného účetnictví:

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

Jednotlivé země mají své specifické národní regulační systémy finančního účetnictví a výkaznictví. Tyto jsou výsledkem všeobecných ekonomických, společenských, politických odlišností systémů.

Odlišnosti účetních systémů jsou významnou překážkou pro investory a obchodní partnery.



### ÚKOL K ZAMYŠLENÍ 1

Pokuste se specifikovat faktory, které mohou způsobit určité odlišnosti účetních systémů

---

---

---

---

---

---

---

---



Klasifikace účetních systémů:

- první skupinu tvoří státy s kapitálovým trhem.  
Ty jsou charakterizovány velkým počtem akcionářů a externích uživatelů účetních informací. Často dochází k odtržení účetních a daňových pravidel a projevuje se silný vliv auditorské a účetní profese.
- druhou skupinu tvoří státy s nevýznamným počtem externích uživatelů účetních informací.

Pro tuto skupinu je charakteristické významné úvěrové financování.

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

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

Členění jednotlivých účetních systémů podle **induktivního přístupu**:

- *anglosaský model (angloamerický)* – finanční účetnictví se zaměřuje hlavně na externí uživatele – akcionáře, dodavatele, a to formou zveřejňování účetních závěrek.
- *jíhoamerický (inflační) systém* – tzv. inflační účetnictví Účetní výkazy se v těchto zemích často používají jako výkazy daňové. Účetnictví se tedy orientuje převážně na potřeby vlády.
- *evropské systémy (kontinentální)* – 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). Finanční účetnictví je silně ovlivněno daňovými aspekty a legislativou, což může způsobit zkreslení věrného obrazu o ekonomické situaci účetní jednotky.
- *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 podmínkách globalizace ekonomiky dochází k rušení bariér v oblasti toků mezi různými světovými regiony a zeměmi. Týká se to především mezinárodních kapitálových trhů.

Celosvětový ekonomický rozvoj můžeme charakterizovat:

- rostoucím tokem zboží a služeb mezi jednotlivými státy,
- rozvojem mezinárodních kapitálových toků,
- vznikem nadnárodních ekonomických korporací,

Hlavním důvodem pro zahájení mezinárodního procesu harmonizace účetnictví byl silící tlak nadnárodních společností a jejich potřeby vzájemného porovnávání účetních informací, které se často lišily.

### 1.2 Srovnatelnost účetního výkaznictví

**Účetní výkazy** jsou vytvářeny v poslední etapě procesu zpracování informací v účetnictví a obsahují informace charakterizující činnost ekonomické jednotky i výsledky, kterých dosáhla oblastech své činnosti v průběhu účetního období. Jsou hlavním zdrojem informací o výsledcích ekonomických jednotek v určitém období.

Je důležité, aby účetní výkazy ekonomických jednotek byly srozumitelné účastníkům kapitálových trhů z různých států. Tyto informace by měly být srovnatelné, aby uživatelé účetních informací zveřejňovaných ve finančních výkazech mohli posoudit vývoj hospodaření účetní jednotky.

**Srovnatelnost můžeme definovat jako:**

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



### **Srovnatelnost finančních výkazů v časové řadě**

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

### **Srovnatelnost s domácími firmami**

Každá účetní jednotka existuje v určitém prostředí, kterého součástí jsou i konkurenční firmy. Z tohoto důvodu je důležitá průřezová srovnatelnost hospodaření konkurenčních firem. Jednotlivé položky finančních výkazů jsou odlišné v závislosti na účetní politice účetní jednotky. Účetní politiku účetní jednotky můžeme definovat jako konkrétní uplatnění obecných postupů, metodik, pravidel a zásad.

Účetní zásady, které se vytvořily historicky, mají charakter všeobecně uznávaných univerzálních pravidel pro vedení účetnictví.

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

Rozdíly mohou být způsobené např.:

- použitím odlišné metody odpisování,
- uplatněním rozdílného způsobu oceňování zásob,
- odlišným účetním řešením úvěrových nákladů v případě pořizování dlouhodobého hmotného majetku.

Srovnatelnost informací zpracovaných ve finančních výkazech mezi firmami komplikuje rovněž odlišný výklad obecně formulovaných pravidel a rozdílné uplatňování stanovených účetních postupů. To se může projevit v rozdílném vykazování obdobné transakce v účetních knihách a následně i ve finančních výkazech účetní závěrky.

### **Mezinárodní srovnatelnost**

Účetní systémy v každé zemi mají také svá specifika, která způsobují, že účetní výkazy ekonomických jednotek v různých zemích nejsou zcela porovnatelné. Uživatelé informací obsažených ve finančních výkazech různých společností z různých zemí se tak mohou při snaze o srovnatelnost setkat s několika druhy problémů:

- informační zpoždění,
- jazykové a terminologické bariéry,
- odlišná forma finančních výkazů,
- rozdíly v klasifikaci, zatřídění a zveřejňování jednotlivých účetních prvků ve finančních výkazech,
- rozsah zveřejňovaných účetních informací



#### **OTÁZKY**

1. Definujte základní podmínky nutné pro vznik a vedení účetních knih:

---

---

---

---

---

---

---

2. Pokuste se definovat finanční účetnictví České republiky podle induktivního přístupu členění jednotlivých účetních systémů.

---

3. Informace zpracované ve finančních výkazech účetní jednotky lze srovnávat:

---

4. Základním úkolem účetnictví je:...

5. Pokuste se vysvětlit význam účetnictví jako:

- nástroje .....
- systemu .....
- vědy...
- jazyka...

6. Definujte problémy, se kterými se mohou setkat uživatelé informací obsažených ve finančních výkazech různých společností z různých zemí:

---

---

---

---

---



## 2 REGULACE ÚČETNICTVÍ



### OBSAH KAPITOLY

- charakteristika zdrojů vykazovaných účetních dat
- specifika národní regulace účetnictví
- regulace běžného účetnictví
- regulace účetního výkaznictví



### 2.1 Zdroj vykazovaných účetních dat

Účetní výkazy jsou sestavované k určitému okamžiku, v tom případě se jedná o rozvahu, což je přehled o majetku a zdrojích krytí účetní jednotky nebo jsou sestavované za určitý časový interval a v tom případě hovoříme o výsledovce, čili přehledu o nákladech a výnosech.

Účetní výkazy poskytují koncentrované informace o ekonomické situaci účetní jednotky.

Veškeré informace zpracované v účetních výkazech mají svůj původ v běžném účetnictví.

Prvotní zdroj informací zpracovaných v běžném účetnictví tvoří účetní doklady. Podle všeobecných zásad, které jsou definovány i v účetních legislativách jednotlivých zemí platí, že každá účetní operace musí být vždy doložena účetním dokladem.

Běžné účetnictví je tvořeno:

- soustavou souhrnných účetních knih:
  - deník,
  - hlavní kniha,
- soustavou analytických účetních knih.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 1

Vysvětlete rozdíl mezi hlavní knihou a deníkem:

hlavní kniha.....

deník .....



Uživatelé účetních informací:

- Investoři, akcionáři,
- Zaměstnanci,
- Zákazníci,
- Poskytovatelé výpůjčního kapitálu,
- Dodavatelé,
- Vlády a jejich orgány,
- Vedení- management

- Široká veřejnost.

Běžné účetnictví 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. Ty jsou významným informačním zdrojem pro všechny uživatele účetních informací.

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.

Usměrňování a řízení finančního účetnictví probíhá v různých zemích odlišným způsobem a v různém rozsahu.

**Regulace finančního účetnictví** se v jednotlivých zemích realizuje formou:

- *samoregulace*
- *vnější regulace*

## 2.2 Národní regulace účetnictví

Z obecného pohledu znamená regulace stanovení národních pravidel pro vedení účetnictví v daném státě a pro poskytování účetních informací externím uživatelům.

Obecně můžeme definovat regulaci účetnictví buď právní normou nebo účetními standardy, ale i kombinovanou formou.

- **regulace právní normou** – 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.

### Regulace právní normou běžného účetnictví

Tento systém je z hlediska koncepčnosti postavený na římském právu 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. Výsledkem regulace právní normou jsou závazné účtové osnovy.

V případě regulace právní normou běžného účetnictví jsou účetní výkazy upraveny jen formálně např. doporučenými vzory nebo jednotnou formou.

### Regulace právní normou účetního výkaznictví

*Běžné účetnictví* je usměrňováno nepřímou cestou přes vymezené požadavky na účetní výkazy. Jedná se o *sekundární proces* regulace, který může být jak mírný, tak velmi silný.

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.

- **regulace účetními standardy**

Regulace je koncepčně založená na zvykovém čili precedenčním právu. Jedná se o tzv. samoregulaci. V případě regulace účetními standardy je vliv státu omezen na minimum a účetnictví se jeví jako nezávislé odvětví.

- **regulace účetnictví kombinovanou právní normou a účetními standardy**

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.

V každém systému regulujícím účetnictví je právo doplněno souborem dalších pravidel. Jedná se například o zákony, nařízení, vyhlášky, rozsudky, standardy, doporučení nebo směrnice.

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.



### OTÁZKY

1. Definujte rozdíly mezi vnější regulací a samoregulací finančního účetnictví.

---

---

---

2. Charakterizujte nevládní instituce důležité pro účetní výkaznictví:

---

---

---

3. Definujte běžné účetnictví.

---

---

4. Vysvětlete a definujte význam a obsah účetních dokladů.

---

5. Pokuste se vysvětlit podstatu a rozdíl mezi regulací účetnictví právní normou a účetními standardy.

6. Doplněte strukturu zákonů a norem:

---

<i>Pravidlo</i>	<i>Zdroj</i>
Zákony	.....
.....	Vláda, daňové úřady
.....	Soudy
Standardy	.....
.....	Odborná a profesní společenství



## 3 MODELY SYSTÉMŮ REGULACE ÚČETNICTVÍ PODLE VNITŘNÍCH VAZEB



### OBSAH KAPITOLY

- modely finančního účetnictví podle deduktivního členění
- mikroekonomický model účetnictví
- makroekonomický model účetnictví
- kulturně – sociální přístup
- vnitřní klasifikace
- vnější klasifikace



### 3.1 Modely finančního účetnictví

Uživatelé účetních informací 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.

Jedním ze základních cílů účetních výkazů je poskytování informací pro finanční řízení vlastní firmy. Každý stát má svůj vlastní systém finančního účetnictví a účetního výkaznictví, který funguje v konkrétním specifickém prostředí. Požadavku poskytování významných informací se podřizuje:

- klasifikace aktiv a pasiv v rozvaze a to jak z hlediska dlouhodobosti, krátkodobosti, tak např. z hlediska likvidity nebo zadluženosti.
- obsah nákladů a výnosů a koncepce výsledku hospodaření ve výsledovce.



### ÚKOL K ZAMYŠLENÍ 2

Pokuste se charakterizovat základní zásady, které je potřeba dodržovat při klasifikování jednotlivých systémů účetního výkaznictví:

---

---

---



Jednotlivé klasifikace můžeme obecně rozčlenit podle konkrétních hledisek jako například:

- **Vnitřní klasifikace** – základním hlediskem třídění podle vnitřní klasifikace je uplatňovaný praktický účetní postup. Účetní systémy jsou rozděleny podle toho, zda se prioritně vztahují ke zveřejňování výkazů nebo upřednostňují princip oceňování.
- **Vnější klasifikace** – podle tohoto členění existuje regulace prostřednictvím trhu,

státu nebo společnosti. 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*.

Podle deduktivního přístupu klasifikace účetních systémů můžeme rozlišit následující rozdílné koncepce účetnictví:

- *Mikroekonomický model účetnictví* – podle tohoto modelu je účetnictví nástrojem ekonomických subjektů, který umožňuje sledovat vlastní ekonomické prosperity, tzn., že účetnictví slouží primárně potřebám podnikatelských subjektů. Základním východiskem pro fungování účetní jednotky je optimální poměr vlastních a cizích zdrojů, tzn., že se jedná o 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* – tento model 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. Veřejný zájem je v tomto modelu velmi důležitý. Účetní jednotka se mu podřizuje, ale přispívá tím k ekonomické stabilitě státu.
- *Kulturně – sociální přístup* – model 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
  - srozumitelnost, přehlednost a čitelnost účetních informací
  - míra flexibility účetního systému
  - stupeň profesionální závislosti účetních na státní regulaci

## 3.2 Rozšířený hierarchický model

Podle tohoto rozšířeného hierarchického modelu se účetní systémy primárně třídí podle nástrojů regulace účetnictví, kterými jsou regulační nástroje účetnictví konkrétního státu nebo soubory pravidel s nadnárodní působností. Výhodou hierarchického modelu klasifikace je určení vzájemných vazeb mezi jednotlivými skupinami.

Podle tohoto modelu můžeme účetní systémy rozdělit do dvou skupin:

- **Skupina A** – Představuje silný vliv kapitálového trhu na podnikatelské prostředí a tedy i na účetnictví. Charakteristickým rysem je flexibilita použitelnosti systémů účetních pravidel bez ohledu na hranice států. Do této skupiny patří soustava US GAAP, IAS/IFRS, UK GAAP a standardy v Nizozemí.
- **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.

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.

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.



## OTÁZKY

1. Definujte základní charakteristické prvky určující mikroekonomický model účetnictví:

---

---

---

2. Definujte prvky rozvahy a možnosti jejich klasifikace:

_____	...	_____
_____	...	_____
_____	...	_____

3. Pokuste se přiřadit jednotlivým konceptům jednotlivé účetní systémy:

makroekonomický koncept	_____	...	_____
_____	_____	...	_____
_____	_____	...	_____
_____	_____	...	_____
mikroekonomický koncept	_____	...	_____
_____	_____	...	_____

4. Určete a vysvětlete pět faktorů, které podle C. Nobese způsobují odlišnosti v účetním výkaznictví:

---

---

---



## 4 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE

### OBSAH KAPITOLY



- proces harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie
- proces celosvětové harmonizace účetního výkaznictví
- nástroje harmonizace účetnictví v Evropské unii
- proces zabezpečení jednotné implementace IFRS do národních legislativ
- politická a technická úroveň schvalovacího mechanismu



### 4.1 Podstata harmonizace účetnictví

Světová ekonomika má stále více globální charakter. Stále více silící tlak nadnárodních společností a jejich potřeby vzájemného porovnávání účetních informací, které se lišily, byly hlavním důvodem pro zahájení mezinárodního procesu harmonizace účetnictví. Stále aktuálnější se jeví požadavek na přizpůsobení účetních zásad potřebám celosvětového trhu. 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. Požadavky vyplývající z globalizace mají vliv na harmonizaci účetnictví a na rozšiřování záběru účetnictví. Jejich cílem je, aby účetnictví reagovalo na potřeby všech uživatelů finančních 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.

V rámci procesu zpracování a realizace mezinárodních účetních norem je nutno vzít v úvahu rozdílné ekonomické, právní, společenské, kulturní a jiné faktory, na kterých jsou založeny národní účetní systémy a ze kterých se historicky vyvinuly.

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

#### Harmonizace

Znamená proces celkového sblížení finančního účetnictví a výkaznictví. Harmonizace však v žádném případě neznamená, 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 účetních metod.

### KONTROLNÍ OTÁZKA 2



Pokuste se definovat účetní metody



Proces harmonizace probíhá v několika liniích:

- **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

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.



### OTÁZKY

Vysvětlete, jakými způsoby se příslušné standardy prosazují do praxe:

---

---



## 4.2 Nástroje harmonizace účetnictví v Evropské unii

Snaha o harmonizaci účetních systémů v rámci Evropy se projevila již při vzniku Evropského hospodářského společenství (ES) v roce 1957. Nástroji, kterými se na základě smlouvy o založení ES uskutečňuje přizpůsobování účetní legislativy členských států jsou vydávané *směrnice tzn. direktivy, nařízení, rozhodnutí nebo doporučení*.

### Direktiva (směrnice)

Jedná se o 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 se mají implementovat.

### Nařízení (regulation)

Zavazuje orgány Evropské unie, členské státy i jednotlivé občany. Vydané nařízení se stává ihned součástí právního prostředí členských států a má vždy přednost před úpravou tuzemské legislativní normy.

### Rozhodnutí (decision)

Nestává se okamžitě součástí národní legislativy a je závazné pouze pro určité subjekty např.: právnické osoby, fyzické osoby, státy. Rozhodnutí soudního dvora jsou závazná pro národní soudy, evropské společnosti a evropské instituce.

### Doporučení a stanoviska (recommendation, opinion)

Nejsou právně závazné.

K oblasti harmonizace účetnictví se vztahují tři zásadní směrnice:

- **Čtvrtá směrnice č. 78/660/EEC** – Směrnice obsahovala ustanovení týkající se formy účetních výkazů, obsahu jejich položek, oceňovacích pravidel, obsahu

přílohy a výroční zprávy a zveřejňování účetních výkazů.

### KONTROLNÍ OTÁZKA 3



Vysvětlete:

- jakým způsobem tato direktiva zabezpečovala srovnatelnost účetních výkazů,
- co musela splňovat účetní závěrka sestavena v souladu s touto směrnicí,
- jakým způsobem řešila vzory rozvahy a výsledovky.



Čtvrtá direktiva obsahovala množství variantních řešení. což vytvářelo kompromis mezi anglosaským a kontinentálním pojetím účetních systémů.

Text direktivy – směrnice:

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. charakteristika přílohy účetní závěrky, obecně i obsah výroční zprávy a zveřejňování účetních výkazů a jejich ověřování
9. závěrečná ustanovení

### KONTROLNÍ OTÁZKA 4



Vysvětlete jednotlivé principy, které tato směrnice definovala:

- předpoklad nepřetržitého trvání činnosti podniku,
- konzistence,
- opatrnost,
- aktuálnost,
- zákaz kompenzace,
- návaznost údajů počáteční rozvahy na údaje závěrečné rozvahy předchozího období.



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*
- *odvozené právo volby*
- *přímé právo volby*



### KONTROLNÍ OTÁZKA 5

Vysvětlete a specifikujte rozdílné právo volby v kontextu uplatnění směrnice v národní legislativě.



- **Sedmá směrnice č. 83/349/EEC** – Směrnice 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** – Direktiva řešila otázku schvalování osob oprávněných k ověřování účetních výkazů – auditorů. Stanovila, že auditoři a auditorské firmy musí být registrováni ve veřejně přístupném registru. Dále kladla např. velký důraz na dodržování profesní etiky, nezávislosti a objektivity auditorů. Směrnice 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, mění směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ruší směrnici 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 86/635/EEC** – Zabývá se účetnictvím bank a finančních institucí.
- **Směrnice 91/674/EEC** – Směrnice řeší otázku účetnictví pojišťoven.



### ÚKOL K ZAMYŠLENÍ 3

Zamyslete se nad tím:

- zda směrnice umožnily zlepšit kvalitu účetních výkazů?
- Zda účetní výkazy sestavované podle této směrnice byly považovány za dostatečně spolehlivé pro světové burzy zastoupené hlavně Komisí burz pro cenné papíry?



Účetní jednotky, které však usilovaly o vstup na mezinárodní burzy cenných papírů musely i nadále sestavovat účetní závěrky i podle požadavků světových finančních trhů. Pro podniky bylo sestavování účetních závěrek – účetních finančních výkazů podle několika souborů požadavků velmi časově i finančně nákladné a náročné. Evropská unie byla nucena tuto situaci pod tlakem nadnárodních společností řešit. Musela tudíž zvolit přijatelné řešení, které zveřejnila v tzv. Nové strategii harmonizace účetnictví.

## 4.3 Nová strategie harmonizace účetnictví

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. V r. 1995 Komise Evropské unie zveřejnila koncepci tzv. *Nové strategie účetní harmonizace*, kterou následně podpořila federace evropských účetních znalců.

#### ÚKOL K ZAMYŠLENÍ 4



Zamyslete se a vysvětlete proč za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny Mezinárodní účetní standardy (IFRS) a ne Americké účetní standardy (US GAAP)?



Na základě této nové strategie, mohly velké společnosti sestavovat účetní závěrku primárně na bázi IFRS.

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**.

Dokumenty Evropské unie, týkající se aplikace mezinárodních účetních standardů:

- **Směrnice č.2001/65** – Směrnice 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. Směrnice novelizuje směrnice 78/660/EEC, 83/349/EEC a 86/635/EEC.
- Nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady „o používání **Mezinárodních standardů účetního výkaznictví**“ – Toto nařízení ukládá společnostem registrovaným na kapitálových trzích sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS a to nejpozději k 1.1.2005. Toto nařízení umožňuje národním legislativám rozšířit aplikaci Mezinárodních účetních standardů na individuální účetní závěrky konsolidovaných společností a na všechny ostatní jednotky.

#### KONTROLNÍ OTÁZKA 6



Od kterého roku mohou 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), aplikovat Mezinárodní účetní standardy?



- **Směrnice 2003/51/ES** – Směrnice novelizuje směrnici 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 Mezinárodních účetních standardů a podle směrnic.
- **Směrnice 2006/43/ES** – Směrnice ruší osmou směrnici, harmonizuje požadavky na povinný audit, a její rozsah je výrazně menší než rozsah směrnice původní.
- **Směrnice 2006/46/ES** – Směrnice určuje pravidla pro sestavování a zveřejnění konsolidované účetní závěrky. Obsahuje požadavek, aby obchodní společnosti uveřejňovaly v příloze k účetní závěrce informace o charakteru, obchodním účelu a částce významných transakcí, které realizovaly se spřízněnými stranami a současně nebyly provedeny za obvyklých podmínek. Rovněž vyžaduje, aby společnosti zveřejňovaly informace o podrozvahových operacích.

### Schvalovací mechanismus IFRS

Pro zabezpečení jednotné implementace IFRS do národních účetních legislativ byl vytvořen EU tzv. schvalovací mechanismus Mezinárodních účetních standardů.

- **Politickou (řídící) úroveň** schvalovacího mechanismu zajišťuje Výbor pro regulaci účetnictví - orgán Evropské komise. Jedná se o 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.
- **Expertní (technická) úroveň**, je realizována prostřednictvím Poradní skupiny pro účetní výkaznictví v Evropě (EFRAG), která zabezpečuje ochranu evropských zájmů a ověřuje vhodnost Mezinárodních účetních standardů v evropském prostředí. Je složena ze skupiny technických expertů, kteří se podílí na tvorbě národních účetních standardů a dozorčí rady, ve které jsou zástupci evropských organizací.

Dále se na procesu schvalování standardů a interpretací podílí *Skupina pro posouzení doporučení standardů (SARG)*, která se skládá ze skupiny účetních expertů jmenovaných Evropskou komisí. Skupina má posoudit, jestli doporučení EFRAG jsou objektivní.

Postup schvalování standardů v Evropské unii:

- EFRAG vypracuje doporučení pro přijetí nebo nepřijetí standardu (do tří týdnů)
- SARG následně ověří zda doporučení je objektivní a vyvážené (do jednoho měsíce)
- ARC vyjádří svůj názor a v případě, že je příznivý je materiál předložen ke kontrole Evropskému parlamentu a Radě (do tří měsíců).
- Rada do dvou měsíců materiál přijme nebo zamítne.
- Po přijetí je materiál postoupen Evropskému parlamentu ke kontrole, který do čtyř měsíců rozhodne o jeho přijetí nebo nepřijetí. V případě nepřijetí může Evropská komise předložit upravený materiál CESR



### SAMOSTATNÝ ÚKOL 1

Zjistěte jakou organizační strukturu má Výbor pro regulaci účetnictví a Poradní skupina pro účetní výkaznictví v Evropě. Určete co je náplní činnosti těchto organizací



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.

V únoru 2010 dokončila Evropská komise proces schvalování dalšího dokumentu k používání v Evropě – standardu Zdokonalení IFRS 2010 (vydáno v květnu 2010). Jedná se o třetí soubor úprav vydaný v rámci ročního procesu zlepšování IFRS, jehož cílem je provést ve standardech a interpretacích potřebné změny.

**OTÁZKY**



1. Vysvětlete rozdíl mezi standardizací a harmonizací účetnictví.

2. Definujte:

- směrnici .....

- nařízení .....

3. Která organizace zajišťuje politickou úroveň schvalovacího mechanismu a která technickou úroveň?

4. Nová strategie harmonizace účetnictví znamená:

---

---

---

A blue vertical bar is located at the bottom right of the answer area.



## 5 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V USA



### OBSAH KAPITOLY

- historický vývoj všeobecně uznávaných účetních zásad
- definice všeobecně uznávaných účetních zásad
- struktura všeobecně uznávaných účetních zásad
- kodifikace účetních standardů



### 5.1 Historický vývoj US GAAP (všeobecně uznávaných účetních zásad)

V roce 1929 začala krachem americké burzy hluboká hospodářská krize. To způsobilo investorům značné finanční ztráty. Výsledkem bylo založení Komise pro dozor nad cennými papíry (SEC). Jedná se o vládní instituci, která je tvůrcem metod, jenž je nutné dodržovat při předkládání finanční zpráv akciovými společnostmi. Základní principy, z nichž Komise pro dozor nad cennými papíry vycházela, byla porovnatelnost, transparentnost, úplná informace, ale také metoda historických nákladů.

V šedesátých letech probíhalo množství mezinárodních akvizic a fúzí a dochází k rychlému rozvoji amerických kapitálových trhů. To je spojeno s potřebou vytvořit přehledný, jednotný teoretický základ pro všechny vydávané účetní postupy.

Od roku 1973 je **Rada pro vydávání standardů finančního účetnictví** (FASB) zřízena jako nezávislá soukromá instituce, spolu se svou mateřskou organizací Financial Accounting Federation (FAF) a poradním orgánem FASAC hlavní institucí odpovědnou za tvorbu všeobecně závazných účetních pravidel.

V roce 1984 je založena Rada pro vládní účetní standardy (GASB), která tvoří účetní standardy pro státní a místní orgány.



### SAMOSTATNÝ ÚKOL 2

Definujte organizační strukturu Komise pro dozor nad cennými papíry.



Vysvětlete význam a organizační strukturu Rady pro vydávání standardů finančního účetnictví

V roce 2002 byl vydán tzv. Sarbanes – Oxley Act.

Základní principy jsou následující:

- celostátním dohledem nad auditorskou profesí a jejím řízením je ustavena Rada
- jsou definována nová pravidla týkající se vztahů mezi auditorskou firmou a jejich klienty
- byla zavedena povinnost managementu účetních jednotek důkladně zhodnotit používaný systém interní kontroly, zjištěné informace auditorsky ověřit, zveřejnit a podpisy potvrdit jejich pravdivost.

## 5.2 Obecně uznávané účetní standardy GAAP – Generally Accepted Accounting Principles

Nejstarším uceleným národním účetním systémem, který odpovídá potřebám ekonomiky orientované na trh jsou US GAAP – Obecně uznávané účetní standardy (zásady). Jedná se o zásady primárně zaměřené na sestavování a zveřejňování finančních 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. US GAAP jsou používány v USA již více než 70 let cca 10 000 společnostmi.

Jedná se o obecná pravidla (ale i o podrobné postupy), které jsou přijímána na základě zvykového práva a ne na základě formálních předpisů.

Tento účetní systém je založený na dobrovolném rozhodnutí a ne na zákonné povinnosti. Všechny účetní zásady vedou k:

- objektivitě,
- opatrnosti a
- ověřitelnosti.

Cíl Obecně uznávaných účetních standardů:

- poskytnout srozumitelné a přehledné informace majitelům a investorům
- daňové a regulační otázky nemají podstatný vliv na účetní postupy a následně sestavování finančních výkazů.

*Proces tvorby jednotlivých obecně uznávaných standardů:*

- identifikace problému, jeho předběžné zhodnocení a umístění v agendě FASB.
- definice problému a zkoumání alternativních řešení.
- výzkum a analýza
- zveřejní memoranda
- veřejné slyšení
- projednání navrhovaného řešení,
- hodnocení reakce veřejnosti
- vydání předběžného návrhu účetního pravidla
- testování navrhovaných účetních postupů
- vyhotovení interního návrhu konečného řešení
- odhlasování návrhu dvoutřetinovou většinou hlasů členů FASB
- vydání nového účetního standardu

Návrh nového standardu je založen na základním principu že standard se aplikuje pouze tehdy, pokud ekonomický užitek převáží nad náklady spojenými s jeho zavedením.

### KONTROLNÍ OTÁZKA 7



Vysvětlete význam auditorské směrnice SAS-69.

Jak postupuje účetní jednotka v případě nejasností při řešení účetní problematiky?



Pokud účetní jednotka postupuje podle hierarchie GAAP definované v auditorské směrnici a současně v žádném materiálu ani v praxi není upřesněn účetní postup ve vztahu k určité transakci nebo události, zváží účetní jednotka uplatnění účetních zásad platných pro podobné transakce nebo události, které spadají do kategorií A – D.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 8

Určete zdroje obecně závazných účetních zásad podle závaznosti:

1.

2.

3.

4.

### Kodifikace účetních standardů

Jelikož US GAAP byly pro uživatele velmi složité, zahájila FASB od roku 2009 proces kodifikace účetních standardů. 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. Kodifikace nahradila závazné zdroje kategorie A až D. Cílem kodifikace je zjednodušit aplikaci US GAAP a práci s nimi. Kodifikace je oficiálním zdrojem US GAAP.



### SAMOSTATNÝ ÚKOL 3

Doplňte strukturu Kodifikace:

Oblast	Diskuze a příklady
Účetní výkazy	.....
Vykazování	.....
Transakce	.....
Odvětví	.....

Výhody zavedení Kodifikace:

- úspora času a energie potřebné k vyhledání řešení účetního problému,
- snížení rizika nedodržení standardů
- aktualizace standardů v reálném čase
- zjednodušení prací s již existujícími standardy



### OTÁZKY

1. Cílem US GAAP je .....

2. Definujte zásady, na kterých je založen účetní systém US GAAP:

3. Doplňte zdroje US GAAP podle jednotlivých kategorií:

<b>KATEGORIE</b>	<b>ZDROJE US GAAP</b>
<b>Kategorie A</b>	..... ..... .....
<b>Kategorie B</b>	..... .....
<b>Kategorie C</b>	..... ..... .....
<b>Kategorie D</b>	..... ..... .....
<b>Další účetní literatura</b>	..... ..... ..... .....



## 6 CELOSVĚTOVÁ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ



### OBSAH KAPITOLY

- historický vývoj IAS (International Accounting Standards) / IFRS (International Financial Reporting Standards)
- struktura nadace IASC
- činnost nadace IASC
- monitorovací skupina
- Evropská unie a Mezinárodní účetní standardy

### 6.1 Historický vývoj IAS/IFRS

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

Účelem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/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.

V roce 1973 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

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

**1989** – Byl schválen Koncepční 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 rozhodla, že IAS mají být dodržovány nadnárodními společnostmi Evropské unie.

**1997** – Je založen Stálý interpretační výbor (SIC)

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

**1999**- Rada IASC jednohlasně schválila změnu struktury na 14 členů s nezávislou správní radou.

**2001** – Bylo oznámeno nové pojmenování a složení IASB- Rada pro Mezinárodní účetní standardy.

**2002** – Evropská unie požaduje, aby kótované 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

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

**2007** – Rada navrhuje samostatný standard IFRS pro malé a střední podniky (SMEs).

### **Evropská unie a Mezinárodní účetní standardy**

V roce 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.

### **KONTROLNÍ OTÁZKA 9**




Vysvětlete co bylo výsledkem jednání na zasedání Evropské rady v Lisabonu.

---

---

---



V roce 2002 bylo přijato nařízení Rady EU č. 28/544/EEC, týkající se aplikace mezinárodních standardů v Evropské unii. 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.

Další Směrnice 2003/51/ES zabezpečuje srovnatelnost účetních výkazů bez ohledu na to zda účetní závěrka je sestavována podle IFRS nebo podle novelizované Sedmé a Čtvrté Direktivy (směrnice).


### **KONTROLNÍ OTÁZKA 10**



Definujte způsoby prosazení příslušných standardů do praxe:

---

---



Pro zabezpečení jednotné implementace IFRS do národních účetních legislativ byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 11

Vysvětlete jak je zabezpečena politická úroveň implementace IFRS do národních legislativ a jak technická úroveň

Politická úroveň: .....

Expertní úroveň: .....



## 6.2 Struktura nadace IASC

Nadaci IFRS podléhají:

- Rada pro Mezinárodní účetní standardy
- Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví
- IFRS poradní výbor

Nadace je nezávislá organizace. 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.

Nadace se skládá ze šesti členů správní rady ze Severní Ameriky, šesti z Evropy, šesti z regionu Asie a Tichomoří a čtyř dalších z jakékoliv oblasti.

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

### Monitorovací skupina

Prvořadým cílem nově vzniklé (2009) 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.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 12

Vyjmenujte členy Monitorovací skupiny:

---

---

---



Pozorovatelem Monitorovací skupiny bez hlasovacích práv je předseda Basilejského výboru pro bankovní dohled. Nadace IASC.

### **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
- dva členové z jakékoli oblasti budou zvoleni tak, aby byla zachována celková zeměpisná vyváženost.

Tři členové mohou být na částečný úvazek.

Hlavním předpokladem pro členství v radě je odborná způsobilost a praktické zkušenosti.

### **KONTROLNÍ OTÁZKA 13**



Rada IASB zodpovídá za:

---

---

---



V prosinci 2010 publikovala IASB *Manažerský komentář*, který je nezávazným rámcem pro prezentaci komentáře týkajícího se účetní závěrky sestavované podle IFRS a je součástí Koncepčního rámce pro účetní výkaznictví. Poskytuje účetním uživatelům vysvětlující informace jako např.:

- cíle vedení
- strategie vedení
- podstata podnikání
- zdroje společnosti a její možná rizika
- výsledky transakcí
- ukazatele používané vedením společnosti pro zjišťování a porovnávání výkonnosti firmy se stanovenými cíly.

### **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.






### KONTROLNÍ OTÁZKA 14

Definujte významné oblasti činnosti Interpretačního výboru:

---

---



### OTÁZKY

1. Určete pět významných událostí vývoje IFRS:

---

---

---

2. Definujte strukturu nadace IASB

- 
- 
- 

---



## 7 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

### OBSAH KAPITOLY



- proces tvorby mezinárodních účetních standardů
- struktura standardů
- hierarchie souboru IFRS
- sbližování mezinárodních standardů s americkými obecně uznávanými zásadami US GAAP
- konvergenční smlouva



### 7.1 Proces tvorby účetních standardů

Účetní standardy jsou významným nástrojem celosvětové harmonizace účetního výkaznictví.

#### ÚKOL K ZAMYŠLENÍ 5



Zamyslete se, které důvody vedou účetní jednotky k sestavení účetní závěrky podle IFRS a jaké výhody přináší jejich aplikace?

- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_



Do r. 2002 byly jednotlivé standardy vydávány pod názvem Mezinárodní účetní standardy- IAS. Od roku 2003, kdy došlo ke změně struktury IASC a přeměny Výboru pro tvorbu mezinárodních 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 nedochází ke zrušení stávajících IAS. Kromě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou Radou vydávány interpretace vysvětlující a doplňující některá ustanovení konkrétního standardu.

**Postup tvorby nového standardu** probíhá většinou v několika krocích:

- identifikace a přezkoumání veškerých otázek spojených s potenciálním tématem a posouzení aplikace **Koncepčního rámce** na řešenou oblast.
- prostudování národní legislativní úpravy a praktických postupů a výměna názorů

- tvůrců národních standardů,
- konzultace s Poradním výborem (SAC) o doplnění tématu do programu činnosti Rady IASB
  - vytvoření poradní skupiny poskytující rady a doporučení týkající se projektu Radě IASB
  - **diskuzní dokument** k vyjádření připomínek.
  - **diskuzní návrh**
  - posouzení veškerých komentářů k diskuzním materiálům obdržených v průběhu připomínkového období.
  - uskutečnění veřejného jednání a testování navržené aplikace.
  - schválení standardu nejméně devíti hlasy IASB a zahrnutí všech případných nesouhlasných názorů do zveřejněného standardu
  - publikování zdůvodnění závěrů s vysvětlením v rámci Standardu



### KONTROLNÍ OTÁZKA 15

Vysvětlete rozdíl mezi diskusním dokumentem a diskusním návrhem.

diskusní návrh .....

diskusní dokument .....



### Hierarchie souboru IFRS

- Úvod
- Předmluva k výkladu standardů
- Koncepční rámec
- Účetní standardy IFRS
- Interpretace standardů

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



### KONTROLNÍ OTÁZKA 16

Definujte obsah a čeho týká následující části struktury standardů:

předmluva k výkladu standardů -...

úvod -.....



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 neobsahují přesný a podrobný návod jak sestavovat účetní závěrku nebo jak vést účetnictví. Neobsahují přesně předepsané formuláře finančních 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.

Veškeré omezení týkající se použitelnosti standardů IFRS je jasně definováno 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.

### KONTROLNÍ OTÁZKA 17



Kdy používají účetní jednotky Mezinárodní účetní standardy?

Mohou účetní jednotky používat IFRS dobrovolně nezávisle na požadavcích národní legislativy?



## 7.2 Sbližování IFRS a US GAAP

Společnosti a finanční trh mají v době globalizace stále častěji nadnárodní charakter, avšak jejich integraci brání rozdílné účetní systémy, což způsobuje firmám navyšování dodatečných nákladů. Nadnárodní společnosti proto začaly přes profesní účetní a auditorské organizace vyžadovat změny, jejichž výsledkem by byly jednotné účetní standardy.

Standardizace účetních postupů a sblížení postupů sestavování účetní závěrky 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.

V roce 2002 zahájily IASB a FASB realizaci společného programu maximálního sblížení amerických a mezinárodních účetních standardů. *Konvergenční proces* se primárně zaměřil na podnikatelské jednotky.

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 sblížování,
- Podrobný soupis všech rozdílů a plán na eliminaci co největšího počtu z nich,

- Koordinace činností interpretačních orgánů obou rad.

Rada pro standardy finančního účetnictví (USA) a Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IFRS) proto podepsaly v roce 2006 *Konvergenční smlouvu*, ve které se zavázaly spolupracovat při tvorbě kvalitních kompatibilních standardů, které budou sloužit jak pro národní, tak zahraniční finanční vykazování.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 18

Definujte hlavní cíl procesu konvergence IFRS a US GAAP.



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

- *Krátkodobé projekty*
- *Dlouhodobé projekty*

„Kompatibilní“ standardy neznamenají zcela shodné předpisy – standardy. Jde o to, aby mezi standardy neexistovaly výrazné odlišnosti.

FASB a IASB také uznaly významnost plánu dohodnutého mezi americkou Komisí pro cenné papíry (SEC) a Evropskou komisí (EC). Převádění informací účetních závěrek sestavených podle IFRS na účetní závěrky sestavené podle požadavků US GAAP je pro společnosti velmi náročné z časového hlediska a vede k navýšení nákladů.

V roce 2002 byl v USA přijat tzv. Oxleyův- Sarbanesův zákon jehož základním cílem bylo ujasnění odpovědnosti v řízení společnosti a zavedení kontrolních prvků jako např.:

- povinnost členů statutárních orgánů prokázat správnost zveřejňovaných informací
- zákaz půjček mateřských a dceřiných společností statutárním orgánům
- zákaz auditorům poskytovat poradenské služby v auditorských společnostech
- zřízení pětičlenného nezávislého orgánu, který má dohlížet na auditorské společnosti
- zvýšení trestů v případě podvodů na trhu s cennými papíry.

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.

V roce 2007 Komise pro cenné papíry a burzy (SEC) schválila a předložila k připomínkování návrh, podle něhož mohou zahraniční soukromí emitenti, kteří doposud museli sestavovat účetní závěrku podle US GAAP, připravovat účetní závěrky podle verze standardů IFRS zveřejněných radou IASB, aniž by museli v účetní závěrce uvést odsouhlasení s účetními postupy US GAAP.

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. Navrhovaná cestovní mapa by rovněž umožnila některým účetním jednotkám dodržovat IFRS před tímto datem.

Současně IASB a Japonská rada pro účetní standardy podepsaly dohodu o spolupráci, na základě které by do června 2011 mělo být dosaženo významné konvergence japonských GAAP a IFRS.

V roce 2010 skupina G- 20 potvrdila, že podporuje vytvoření jediných globálních účetních standardů, které by měly být zavedeny do konce roku 2012. Cílem tohoto procesu je zamezit nadměrné expanzi bankovních úvěrů.

**OTÁZKY**



1. Vysvětlete podstatu konvergenčního procesu.
2. Pokuste se charakterizovat krátkodobé a dlouhodobé projekty týkající se sblížení IFRS a US GAAP v rámci procesu konvergence.



## 8 KONCEPČNÍ RÁMEC PODLE US GAAP



### OBSAH KAPITOLY

- koncepční rámec US GAAP
- historický vývoj US GAAP
- kvalitativní charakteristiky
- základními prvky účetní závěrky
- zásady a omezení pro uznání a oceňování ve finančních výkazech obchodních jednotek.



### 8.1 Charakteristika koncepčního rámce US GAAP

Obecně lze říci, že vznik koncepčního rámce US GAAP začal v roce 1978 vydáním vyhlášek, které byly následně doplňovány a specifikovány.

Koncepční rámec umožňuje FASB tvorbu účetních standardů. Profesioním účetním pomáhá při řešení sporných účetních otázek, které zatím nejsou publikovány v literatuře a uživatelům účetních informací napomáhá při interpretaci účetní závěrky.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 19

Definujte co tvoří Koncepční rámec US GAAP?

---

---

---

---



Základním cílem finančního 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.

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

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

Poskytované informace musí splňovat mezi jinými významné kvalitativní charakteristiky.

**KONTROLNÍ OTÁZKA 20**

Vysvětlete co znamenají jednotlivé kvalitativní charakteristiky informací finančního výkaznictví poskytovaných investorům, věřitelům a dalším uživatelům účetních dat?

- *Relevantnost* .....
- *Zpětná vazba informací* .....
- *Spolehlivost informací*...
- *Pravdivost* vykazovaných informací...
- *Objektivnost informace* .....
- *Neutrálnost informací* .....
- *Srovnatelnost a neměnnost informace* .....

**ÚKOL K ZAMYŠLENÍ 6**

Zamyslete se a pokuste se vysvětlit provázanost mezi jednotlivými kvalitativními charakteristikami.

Prvotní charakteristiky

---



---



---



---

Vedlejší charakteristiky

---



---

**8.2 Prvky finančních 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:*

**Základní prvky rozvahy primární tzn. majetek a závazky:**

**Majetek (Assets)**

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





### KONTROLNÍ OTÁZKA 21

Definujte ekonomický přínos

---

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 užiteků. Závazek znamená povinnost vzdát se v budoucnosti majetku nebo poskytnout službu jinému subjektu.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 22

Jaké podmínky musí být splněny pro vykazování závazku účetní jednotkou?

---

---

---

#### **Základní prvky rozvahy sekundární tzn. odvozené:**

##### **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.

##### **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.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 23

Co se považuje za výplatu v případě prodeje zboží vlastníkům za nižší než tržní hodnotu?

---

**Základní prvky výsledovky:****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.

**ÚKOL K ZAMYŠLENÍ 7**

Zamyslete se a charakterizujte podmínky, které definují tržby:

---



---



---

**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. 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.

**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.

### 8.3 Předpoklady, zásady a omezení pro uznání a oceňování ve finančních výkazech obchodních jednotek

Mezi základní předpoklady pro uznání informací ve finančních 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 účetní jednotky**

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 omezit či ukončit své aktivity.

**KONTROLNÍ OTÁZKA 24**

Jak bude postupovat účetní jednotka, která předpokládá vstup do likvidace?

### 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 a nebo vyplývají z tradic, na kterých jsou GAAP postaveny.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 25


Definujte zásadní kritéria pro rozpoznání a měření:

*Definice* .....

*Měřitelnost* .....

*Relevance* .....

*Spolehlivost* .....



### Zásada historické ceny

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

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.



### ÚKOL K ZAMYŠLENÍ 8

Pokuste se určit jak se oceňují jednotlivé položky majetku a závazků:

*Hotovost* .....

*Tržní cenné papíry* .....


*Pohledávky* .....

*Zásoby* .....

*Dlouhodobý majetek* .....

*Dlouhodobé finanční investice...*

*Závazky* .....



### Zásada uznání tržeb

Tržby se mohou uznávat pokud jsou realizovatelné a zasloužené. Tržba nemůže existovat bez transakce, která musí být měřitelná v peněžních jednotkách. Tržba je uznatelná v momen-

tě předání zboží či poskytnutí služby. Tento okamžik nastane, když se prodávající strana plně vzdá kontroly nad předmětem transakce.

### **Zásada přiřazování nákladů k tržbám**

Podle této zásady se mohou náklady vykazovat ve stejném okamžiku jako tržby, které je 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 ve finančních výkazech obchodních jednotek**

US GAAP zohledňuje omezení pro uznání a oceňování ve finančních výkazech obchodních jednotek při formulaci individuálních pravidel. Mezi omezení, které jsou uvedena ve vyhláškách US GAAP patří:

#### **Podstatnost (významnost)**

Pravidla obsažená v dané vyhlášce se nemusí aplikovat na nepodstatné položky. Položky jsou významné a mohou se tudíž vykazovat, pokud jsou dostatečně podstatné k tomu, aby ovlivnily rozhodování jejich uživatelů.

#### **Náklady oproti přínosu**

Každá informace má svou cenu- hodnotu a měla by uživateli přinášet určitý užitek. Pokud ale cena informace převyšuje užitek z této informace, přestává mít pro uživatele smysl.

#### **Průmyslové zvyklosti**

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**

Minimalizuje ztráty a rizika. Jakékoliv systematické zkreslení účetních informací je nežádoucí. Pokud je na výběr několik variant má účetní jednotka zvolit tu nejpravděpodobnější.

## **OTÁZKY**



1. Definujte základní všeobecně uznávané zásady, na kterých je systém US GAAP založen:

---

---

---

---

2. Podle US GAAP se oceňují:

nominální hodnotou: ...

tržní hodnotou: .....

historickou cenou: .....

3. Do které skupiny účetních systémů patří US GAAP?



## 9 KONCEPČNÍ RÁMEC PODLE IFRS

### OBSAH KAPITOLY



- cíl Koncepčního rámce
- struktura Koncepčního rámce
- obsah Koncepčního rámce
- prvky účetní závěrky
- oceňování majetku, závazků, nákladů a výnosů



#### Koncepční rámec:

- Tvoří teoretický a filozofický základ IFRS
- Obsahuje koncepty pro obsah účetní závěrky
- 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
- Je společný pro všechny standardy bez rozdílu
- 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

### 9.1 Cíl a základní prvky účetní závěrky podle koncepčního rámce IFRS

**Cíl účetní závěrky** – Cílem účetní závěrky *není* poskytování informací pro daňové účely, ale 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.

#### KONTROLNÍ OTÁZKA 26



Pokuste se definovat co je to finanční pozice a výkonnost účetní jednotky a vysvětlete čím je ovlivněna:

### Finanční pozice

---

---

---

### Výkonnost

---

---

---



Podle Koncepčního rámce účetní závěrka obsahuje tyto složky:

- Rozvaha
- Výkaz zisků a ztrát
- Výkaz změn ve finanční pozici (výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách ve vlastním kapitálu)
- Příloha



### KONTROLNÍ OTÁZKA 27

Doplňte:

Základními prvky vyjadřujícími finanční pozici účetní jednotky v rozvaze jsou:

---

Základními prvky pro měření výkonnosti ve výsledovce jsou:

---



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

Podmínkou zobrazení aktiva v rozvaze je:

- pravděpodobnost jeho budoucího ekonomického prospěchu
- spolehlivost jeho ocenění
- kontrola prospěchu, které aktivum přináší.

**Závazek (liability)** 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 ve finančních 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 ve finančních výkazech je jejich souvislost s konkrétními výnosy.

*Zisky (gains)* definuje Konceptní rámec jako ostatní příjmy, které převyšují ekonomický prospěch a splňují kritéria pro určení příjmů dosažených z jiné než z běžné činnosti. Zisk je definován jako přírůstek vlastního kapitálu za období.

*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 (equity)* je zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejich závazků.

### ÚKOL K ZAMYŠLENÍ 9



Definujte základní rozdíly mezi náklady, závazky a ztrátou.

---



---

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

- 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.
- 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.

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

### SAMOSTATNÝ ÚKOL 4



Pokuste se definovat hlavní uživatele účetní závěrky a specifikovat jejich zájmy z pohledu využití účetních informací obsažených ve finančních výkazech:





než jeden rok, musí účetní jednotka zveřejnit důvody zkrácení nebo prodloužení účetního období.

### **Princip věrného a poctivého zobrazení skutečnosti**

Účetní závěrka prezentuje finanční pozici, výkonnost a peněžní toky účetní jednotky poctivě a věrně v souladu s definicemi a kritérii uvedených v Koncepčním rámci.

### **KONTROLNÍ OTÁZKA 28**



Definujte cíl Koncepčního rámce.



### **Kvalitativní charakteristiky**

#### **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**

Všechny transakce se účtují a zveřejňují v souladu s jejich obsahem a ekonomickou realitou a nejen pouze v souladu s jejich právní normou.

#### **Opatrnost**

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.



#### KONTROLNÍ OTÁZKA 29

Vysvětlete, jak postupuje účetní jednotka, pokud sestavuje účetní závěrku podle aktuálního principu a principu nepřetržitého trvání účetní jednotky.



### 9.3 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**
  - *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.



#### SAMOSTATNÝ ÚKOL 5

Vysvětlete způsob oceňování současnou hodnotou.

Definujte výpočet současné hodnoty.



**SAMOSTATNÝ ÚKOL 6**

Propočítejte současnou hodnotu závazku, když víte, že za rok zaplatí účetní jednotka 100 000,- a předpokládaná úroková míra je 5%.

---



---

**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.

**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.

**OTÁZKY**

1. Základní metody oceňování podle Koncepčního rámce IFRS jsou:

---



---

2. Podmínky určující komerční podstatu transakce:

---



---

3. Definujte peněžní ekvivalent.



## 10 ZÁKLADNÍ ÚČETNÍ VÝKAZY PODLE US GAAP A IFRS – ROZVAHA



### OBSAH KAPITOLY

- sestavování rozvahy podle IFRS
- sestavování rozvahy podle US GAAP
- aktiva
- závazky
- vlastní kapitál



### 10.1 Charakteristika struktury rozvahy podle US GAAP a IFRS

System IFRS i system US GAAP jsou orientovány na potřeby kapitálových trhů a mají shodnou filozofii. 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.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 30

Co je cílem obou účetních systémů?



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

#### Příkladová struktura Rozvahy podle US GAAP:

AKTIVA	Běžné období	Minulé období
<b>Krátkodobá aktiva</b>		
Peníze a bankovní účty	X	X
Krátkodobé investice	X	X
Pohledávky	X	X
Zásoby	X	X
<b>Dlouhodobá aktiva</b>		
Pozemky , budovy zařízení	X	X
Nehmotná aktiva	X	X
Oprávký (kumulované odpisy)	X	X

Dlouhodobé investice	X	X
Pohledávky	X	X
<b>Krátkodobé závazky</b>		
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
<b>Dlouhodobé závazky a výnosy příštích období</b>		
Zajištěné půjčky	X	X
Nezajištěné půjčky	X	X
Odložený daňový závazek	X	X
Penzijní závazky	X	X
Výnosy příštích období, přijaté zálohy	X	X
<b>Menšinový kapitál</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Vlastní kapitál		
Základní kapitál	X	X
Emisní ážio	X	X
Fond (přírůstek z přecenění)	X	X
Fond z kurzových rozdílů	X	X
Nerozdělené výtěžky (zisky)	X	X
Vlastní akcie	X	X
Akumulovaný ostatní úplný výsledek	X	X
<b>Vlastní kapitál a závazky celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Tabulka 10-1: Příkladová struktura Rozvahy podle US GAAP.

**Příkladová struktura Rozvahy – Výkazu finanční pozice – formát často používaný společnostmi vykazujícími podle IFRS v Evropské unii:**

	Běžné období	Minulé období
<b>AKTIVA</b>		
<b>Dlouhodobá aktiva</b>		
Nehmotná aktiva	X	X
Pozemky, budovy a zařízení	X	X
Dlouhodobé investice	X	X
Dlouhodobé pohledávky	X	X
<b>Krátkodobá aktiva</b>		
Zásoby	X	X
Pohledávky	X	X
Krátkodobé investice	X	X

Peníze a bankovní účty	X	X
<b>Aktiva celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>VLASTNÍ KAPITÁL</b>		
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 výděly (zisky)	X	X
<b>Menšinový podíl</b>	X	X
<b>Dlouhodobé závazky a výnosy příštích období</b>		
Penzijní závazky	X	X
Odložený daňový závazek	X	X
Zajištěné půjčky	X	X
Nezajištěné půjčky	X	X
Výnosy příštích období, přijaté zálohy	X	X
<b>Krátkodobé závazky</b>		
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
<b>Vlastní kapitál a závazky</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Tabulka 10-2: Příkladová struktura Rozvahy.

**Příklad Rozvahy – Výkazu finanční pozice sestavené podle požadavku IAS 1**

	Běžné období	Minulé období
<b>AKTIVA</b>		
<b>Dlouhodobá aktiva</b>		
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
<b>Krátkodobá aktiva</b>		
Zásoby	X	X
Pohledávky z obchodního styku	X	X
Ostatní krátkodobý majetek	X	X
Peníze a peněžní ekvivalenty	X	X
<b>Aktiva celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY</b>		
<b>Vlastní kapitál připadající vlastníkům mateřské společnosti</b>		
Základní kapitál	X	X
Ostatní fondy	X	X
Nerozdělený zisk	X	X
Menšinové podíly	X	X
<b>Vlastní kapitál celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Dlouhodobé závazky</b>		
Dlouhodobé půjčky	X	X
Odložená daň	X	X
Dlouhodobé rezervy	X	X
<b>Dlouhodobé závazky celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Krátkodobé závazky</b>		
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
<b>Krátkodobé závazky celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Závazky celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Vlastní kapitál a závazky celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Tabulka 10-3: Příklad výkazu finanční pozice sestavené podle požadavku IAS 1.





### KONTROLNÍ OTÁZKA 31

Pokuste se určit základní odlišnosti rozvahy sestavené podle US GAAP a IFRS.



#### Formální požadavky, které musí splňovat rozvaha

Vzhled a rozsah rozvahy určuje podstatnost jednotlivých klasifikací.

Rozvaha musí obsahovat:

- oficiální název účetní jednotky,
- musí být uvedeno, že se jedná o rozvahu
- den, ke kterému byla sestavena.
- 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.

## 10.2 Základní prvky rozvahy podle IFRS a US GAAP

Položky rozvahy  
podle IAS/IFRS

#### Klasifikace položek podle IFRS:

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

#### Aktivum

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

Současná povinnost účetní jednotky, která vznikla na základě minulých skutečností, která povede k odčerpání podnikových zdrojů ekonomického prospěchu.

*Aktivum krátkodobé* musí splňovat tyto podmínky:

- 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.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 32

Definujte co patří mezi krátkodobá aktiva.

---

---



*Závazek krátkodobý* musí splňovat tyto podmínky:

- 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.

### KONTROLNÍ OTÁZKA 33



Definujte co patří mezi krátkodobé závazky.

---



---



### Vlastní kapitál

Struktura vlastního kapitálu účetní jednotky se mění podle aplikace právní normy, podle typu účetní jednotky a uplatnění účetních pravidel.

### KONTROLNÍ OTÁZKA 34



Určete možné členění vlastního kapitálu u účetních jednotek, které sestavují účetní závěrku podle požadavků IFRS:

- ---
- ---
- ---
- ---



### Klasifikace položek rozvahy podle US GAAP:

Účetní výkazy všech společností musí obsahovat základní elementy.

*Aktiva (Assets)* jsou definovány jako pravděpodobné budoucí ekonomické výhody, získané a kontrolované účetní jednotkou, které jsou výsledkem transakce proběhlé v minulosti.

*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.

Podle US GAAP se aktiva dělí na **běžná aktiva a dlouhodobá aktiva**.

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

*Dlouhodobá aktiva* jsou aktiva která nebudou prodána nebo spotřebována během následujícího roku. Jedná se o majetek, který má ekonomickou životnost delší než jeden rok.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 35

Určete co je součástí vlastního kapitálu podle US GAAP:

- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_



*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 vlastníků.



### OTÁZKY

1. Součástí rozvahy jsou:

---

---

2. Závazkem účetní jednotky je podle IFRS a podle US GAAP:

---

---

3. Jaké jsou formální požadavky, které musí splňovat rozvaha?

---

---



## 11 ZÁKLADNÍ ÚČETNÍ VÝKAZY PODLE US GAAP A IFRS – VÝSLEDOVKA

### OBSAH KAPITOLY

- základní charakteristika prvků Výkazu úplného výsledku-výsledovky podle IFRS
- základní charakteristika prvků výsledovky podle US GAAP
- struktura výkazu sestavovaného podle účelového pojetí nákladů
- struktura výkazu sestavovaného podle druhového pojetí nákladů



### 11.1 Charakteristika struktury výsledovky podle US GAAP a IFRS

**Výsledovka** (výkaz zisku a ztrát) je jedním z nejdůležitějších účetních výkazů účetní jednotky. Je středem zájmu investorů, věřitelů, managementu podniku a externích uživatelů. Výsledovka syntetizuje výsledky ekonomických aktivit účetní jednotky za účetní období.

US GAAP i IFRS nepředepisují přesný obsah výsledovky, pouze vyžadují, aby byla sestavena podle principu materiality a pravdivého a věrného obrazu a aby odrážela skutečný výsledek podnikání účetní jednotky. Forma a obsah výsledovky 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.

### 11.2 Základní prvky výsledovky podle US GAAP

#### Příklad výsledovky podle US GAAP

<b>Výnosy:</b>		
Čisté výnosy	X	
Zisk z prodeje dlouhodobého hmotného majetku	X	
Výnosové úroky	X	
Dividendy	X	
<i>Výnosy a zisky celkem</i>	<b>X</b>	
<b>Náklady</b>		
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>	<b>X</b>	
<b>Výsledek hospodaření před neobvyklými (mimořádnými) položkami a daněmi</b>		<b>X</b>
Neobvyklá (mimořádná) položka (např. zničení části provozu z důvodu požáru)		X

<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>		<b>X</b>
Daně ze zisku		X
<b>Čistý výsledek hospodaření za období</b>		<b>X</b>
Zisk na akcii		X
Změny vlastního kapitálu ovlivňující úplný výsledek hospodaření		X
<b>Úplný výsledek hospodaření za účetní období</b>		<b>X</b>

Tabulka 11-1: Příklad výsledovky podle US GAAP.

### 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.

### 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.

### Přírůstky hodnot a úbytky hodnot.

Oba prvky vyplývají z okrajových a vedlejších transakcí 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.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 36

Které položky musí být ve výsledovce zveřejněny?

---



---



---



---



---



---

### 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.

**KONTROLNÍ OTÁZKA 37**

Pokuste se specifikovat strukturu výsledku z pokračujících činností:

Hlavní výdělečné činnosti účetní jednotky:

- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_

Vedlejší činnosti účetní jednotky:

- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_

**Úplný výsledek hospodaření**

Úplný výsledek hospodaření 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.

**11.3 Základní prvky výkazu úplného výsledku (výsledovky) podle IFRS**

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

Výkaz úplného výsledku je jedním ze základních prvků účetní závěrky. Poskytuje informace o výkonnosti účetní jednotky.

Podle standardu IAS 1 může účetní jednotka sestavovat tento výkaz v členění podle druhů nebo podle účelu.

**Výkaz úplného výsledku podle druhu**

V případě, že účetní jednotka sestavuje druhovou „výsledovku“, jsou náklady členěny v závislosti na jejich povaze (např. mzdy, odpisy, atd.).

**Výkaz úplného výsledku podle účelu**

V případě, že účetní jednotka sestavuje účelovou „výsledovku“, člení se náklady podle jejich funkce v účetní jednotce (např. náklady na prodej, odbytové náklady atd.).

**Příklad podle IFRS:**

Tržby	X
Ostatní provozní výnosy	X
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	X/-X
Spotřeba surovin a materiálů	-X

Osobní náklady	-X
Odpisy	-X
Ostatní provozní náklady	-X
Finanční náklady	-X
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>X</b>
Daň za zisku	-X
<b>Výsledek hospodaření za období patřící vlastníkům účetní jednotky.</b>	<b>X</b>
<i>Výsledek hospodaření za období patřící držitelům minoritních podílů</i>	<i>X</i>
Zisk na akcii	X
Změny vlastního kapitálu ovlivňující úplný výsledek hospodaření	
<b>Úplný výsledek hospodaření za účetní období</b>	<b>X</b>

Tabulka 11-2: Výkaz v druhovém členění.

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

Tabulka 11-3: Výkaz v účelovém členění



### KONTROLNÍ OTÁZKA 38

Definujte výkonnost účetní jednotky a určete co je jejím měřítkem.

- 
- 



Výkaz úplného výsledku jako součást účetní závěrky je sestavován a zveřejňován 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

Definují 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 ve finančních výkazech je:

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

### Náklady

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 ve finančních 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.

### Úplný výsledek celkem

Úplný výsledek celkem zachycuje změnu 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).

## KONTROLNÍ OTÁZKA 39



Definujte položky povinně vykazované ve výsledovce:

- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_





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.

Na rozdíl od US GAAP účetní jednotka nesmí označovat žádné položky za mimořádné, a to ani ve výkazu zisku a ztrát, ani v příloze.

**Výkaz o úplném výsledku** lze prezentovat jako:

*Jeden výkaz* -v tom případě se jedná o sestavení výkazu v plná verzi. Celá původní výsledovka je doplněná o informaci o ostatním úplném výsledku.

*Dva výkazy* – v tom případě se jedná o zveřejnění samostatné výsledovky a samostatného Výkazu o úplném výsledku ve zkrácené verzi.

<b>Výkaz o komplexním výsledku</b>	
Výsledek hospodaření	X
Změny z přecenění majetku	X/-X
<b>Úplný (komplexní) výsledek</b>	<b>X</b>

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.



## **SAMOSTATNÝ ÚKOL 7**

**Sestavte výkaz o komplexním výsledku, když znáte následující informace:**

Účetní jednotka vykázala za sledované období výsledek hospodaření v čisté výši 315. Ve svém majetku má budovu, která byla na počátku sledovaného období oceněna v hodnotě 500 a na konci sledovaného období byla přeceněna na 600 a realizovatelné cenné papíry, které byly přeceněny z částky 80 na 100.

**Výkaz o komplexním výsledku:**

Výsledek hospodaření (výsledkové operace)	
Přecenění majetku (rozvahové operace)	
Přecenění finančních aktiv vhodných k prodeji	

Komplexní výsledek	



Mezi nejvýznamnější odlišnosti v zásadních požadavcích na vykazování a zveřejňování informací o výkonnosti podniku podle IFRS i US GAAP patří například:

- *klasifikace provozních operací*
- *míra volby při zveřejňování*
- *formulace požadavků na výsledovku*

### OTÁZKY



1. Vysvětlete čím se liší druhová a účelová výsledovka.

---

---

2. Definujte výnosy

---

---



## 12 NEHMOTNÁ A HMOTNÁ AKTIVA PODLE US GAAP A IFRS



### OBSAH KAPITOLY

- dlouhodobý hmotný majetek podle definic IFRS a US GAAP
- nehmotný majetek podle definic IFRS a US GAAP
- způsoby pořízení majetku
- vyřazení dlouhodobých aktiv
- modely následného ocenění majetku
- oceňování majetku
- odpisování majetku.



### 12.1 Charakteristika hmotného a nehmotného majetku podle US GAAP

#### 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.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 40

Definujte náklady nezbytně nutné k uvedení aktiva do užívání.

---

---



Do ceny pořizovací dlouhodobého hmotného majetku mohou být zahrnuty i **náklady** (závazky) na **vyřazení majetku**. 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.

#### KONTROLNÍ OTÁZKA 41



Jaké náklady mohou být zahrnuty do ceny pořizovací?

---

---

---

---



V případě pořízení majetku dlouhodobě, US GAAP požaduje kapitalizaci úroku tzn. že úrok se stává součástí ceny pořizovací.

*Dlouhodobá hmotná aktiva pořízená ve vlastní režii se oceňují hodnotou nákladů souvisejících s výrobou a přípravou pro jejich plánované využití.*

#### KONTROLNÍ OTÁZKA 42



Co nepatří mezi náklady související s výrobou a přípravou dlouhodobých aktiv?

---



#### ***Dodatečné náklady na dlouhodobý hmotný majetek***

*Dodatečné náklady* vynaložené *na* dlouhodobý hmotný majetek používaný účetní jednotkou z důvodu prodloužení jeho životnosti nebo k rozšíření jeho stávajícího využití, jsou aktivovány.

#### KONTROLNÍ OTÁZKA 43



Které náklady můžete začlenit mezi náklady dodatečné?

- 
- 
- 
- 

---



Dlouhodobý hmotný majetek, kromě pozemků, účetní jednotka odepisuje.

**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 užitky. 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.

Pokud účetní jednotka zjistí, že hodnota aktiva klesla a 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.

V případě znehodnocení majetku např. živelnou pohromou, je možné ztrátu vykázat ve výledovce pod čarou jako „skutečně mimořádnou položku“.

### **Dlouhodobý nehmotný majetek**

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

Dlouhodobý nehmotný majetek je „majetek bez fyzické substance“, který účetní jednotce přinese ekonomický užitek a jehož hodnota vyplývá s transakce.

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.



### **ÚKOL K ZAMYŠLENÍ 10**

Zamyslete se, co musí účetní jednotka u dlouhodobého nehmotného aktiva aspoň jednou ročně zjistit a prověřit?

---

---

---



## **12.2 Charakteristika hmotného a nehmotného majetku podle IFRS**

**Dlouhodobý hmotný majetek** je 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.

Dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje *cenou pořizovací*, jejíž *součástí 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
- 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.

#### KONTROLNÍ OTÁZKA 44



Definujte náklady přímo související s pořízením dlouhodobého majetku:

---

---

---

---

---



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.

#### Následné výdaje

Jedná se o náklady vynaložené 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 užitky nad původně odhadovaný výkon aktiva.

Následné výdaje, které nezvyšují ekonomické užitky z daného aktiva nelze je zahrnout do pořizovací ceny aktiva.

#### Ocenění navazující na výchozí uznání

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 ceny*

Položka aktiva se 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 užitků (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.



#### KONTROLNÍ OTÁZKA 45

Vysvětlete jak je definována reálná hodnota?

---

---

Účetní jednotky každoročně zkoumají, zda existuje náznak, že aktivum může mít *sníženou hodnotu*. Pokud takový náznak existuje, musí účetní jednotka provést přezkoumání snížení hodnoty aktiv v plném rozsahu a na jeho základě odhadnout zpětně ziskatelnou částku aktiva.

*Vnější faktory*, které jsou náznakem snížení hodnoty:

- významné snížení tržní hodnoty aktiva,
- významná nepříznivá změna 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.

*Vnitřní faktory*:

- zastarání nebo fyzické poškození aktiva,
- významné nepříznivé změny ovlivňující aktivum, které už nastaly nebo v blízké budoucnosti nastanou
- 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

Ztráta ze snížení hodnoty aktiva vzniká, jestliže účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně ziskatelnou hodnotu. Tato ztráta se vykazuje ve výsledovce.

*Zpětně ziskatelná hodnota* je vyšší ze dvou částek: reálné hodnoty aktiva 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 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** je 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.

**Nehmotné aktivum** je 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.


#### KONTROLNÍ OTÁZKA 46



Určete, jaká podmínka musí být splněna, aby nehmotný majetek byl vykazován v rozvaze účetní jednotky?

---

---



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.

Pokud účetní jednotka pořizuje *nehmotné aktivum jako samostatnou položku*, je součástí ceny pořizovací:

- Kupní cena, včetně dovozních cel a nevratných daní spojených s pořízením nehmotného aktiva,
- Další přímo přiřaditelné náklady vynaložené v souvislosti s přípravou aktiva pro jeho zamýšlené využití.

#### Odepisování

Na odpisování nehmotného majetku má vliv jeho rozčlenění podle doby použitelnosti. Nehmotný majetek s neurčitou 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 se odepisuje lineárně.

U nehmotných aktiv je ve většině případů zbytková hodnota nulová.

#### OTÁZKY



1. Co je podmínkou uznání aktiva v rozvaze?

•

•



---

•

---

2. Co nedovolují US GAAP zahrnout do ceny pořizovací dlouhodobého hmotného majetku?

---

•

---

•

---

•

---



## 13 IFRS A PROBLEMATIKA SPECIFIK MALÝCH A STŘEDNÍCH FIREM

### OBSAH KAPITOLY



- základní charakteristika malých a středních podniků
- proces harmonizace účetních systémů pro malé a střední podniky
- vývoj IFRS pro malé a střední podniky



### 13.1 Charakteristika malých a středních podniků

Používání IFRS je 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.

MSP představují dominantní subjekt ve světě podnikání. V Evropské unii existuje 21 milionů MSP a v samotných USA 20 milionů.

**Malé a střední podniky SME** (Small and Medium-sized Entities) jsou významným faktorem ekonomického růstu Evropské unie. Doporučení EU 2003/361/EC přesně definuje a klasifikuje SME do tří jednotlivých velikostních skupin:

- Střední podniky s méně než 250 zaměstnanci, obratem nižším než 50 mil. EUR nebo bilanční sumou nižší než 43 mil. EUR,
- Malé podniky s méně než 50 zaměstnanci, obratem nižším než 10 mil. EUR nebo bilanční sumou nižší než 10 mil. EUR,
- Mikropodniky s méně než 10 zaměstnanci, obratem nižším než 2 mil. EUR nebo bilanční sumou nižší než 2 mil. EUR.

Podle charakteru majetkových vztahů mezi podniky, můžeme SME kategorizovat následovně:

- autonomní
- partnerské
- připojené

V roce 2000 byla přijata *Evropská charta pro malé podniky*, která definuje významný přínos SME pro oblasti zajišťování zaměstnanosti, inovaci nižších řádů a konkurenceschopnosti EU. SME mají nezastupitelné místo v ekonomice Evropské unie, jelikož přispívají k růstu zaměstnanosti a k hospodářské prosperitě.

MSP musí řešit mnoho problémů spojených s existencí 27 odlišných účetních a daňových systémů. V případě MSP podnikajících na jednotném trhu ve formě ekonomicky spojených jednotek to znamená neúměrné zvyšování jejich nákladů.

Překážku v podobě odlišných účetních systémů lze odstranit harmonizací účetních systémů pro SME. Implementace plných IFRS pro malé a střední podniky by byla velmi náročná a nákladná. To by mohlo způsobit, že náklady na implementaci by vysoce přesahovaly přínosy za zavedení systému účetního výkaznictví.

V roce 2003 byl zahájen projekt tvorby IFRS pro malé a střední podniky (SME) Rada pro mezinárodní účetní standardy zveřejnila Diskusní materiál k IFRS pro SME „The Preliminary

Views on Accounting Standards for SMEs, ve kterém definuje základní problematiku regulace účetnictví malých a středních firem.



### ÚKOL K ZAMYŠLENÍ 11

Pokuste se specifikovat možné problematické oblasti, které jsou důvodem k zahájení procesu regulace účetnictví malých a středních firem.

---

---

Z toho důvodu IASB vytvořila zjednodušený soubor účetních standardů IFRS pro Malé a střední podniky, který je volně dostupný od července 2009 na <http://www.businessinfo.cz/czúclanek/podnikatelske-prostredi/small-business-act-pro-ev-ropu/>.

## 13.2 Harmonizace účetních systémů pro SME

Celosvětově jednotné standardy přispívají ke zvýšení shodnosti v kvalitě auditů a ke zjednodušení vzdělávání a výcviku v této oblasti.

Výhody globálně jednotných standardů finančního 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.



### KONTROLNÍ OTÁZKA 47

Pokuste se definovat výhody, které plynou SME z využívání jednotného souboru standardů pro účetní výkaznictví:

---

---

---

---

---

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.

Výsledkem projektu je soubor účetních pravidel, metodických postupů (standardů) včetně koncepčního rámce, které plně odpovídají potřebám malých a středních firem a nadměrně je nezatěžují.

*Vývoj IFRS pro SME*

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.

V roce 2008 Evropská komise zveřejnila „*Small Business Act*“, jehož obsahem je komplex legislativních opatření a politických závazků potřebných pro rozvoj malých a středních firem.

Cílem IFRS pro SME je zjednodušení souboru pravidel pro účetní výkaznictví, které vychází z plných IFRS. IFRS jsou primárně určeny pro velké kapitálové společnosti, které obchodují s cennými papíry na finančních trzích.

Základním cílem IFRS pro SME je poskytovat srozumitelné, přehledné všeobecně platné účetní standardy, umožňující externím uživatelům zjistit z finančních výkazů sestavených podle těchto standardů veškeré pravdivé, významné a úplné informace o ekonomické situaci účetní jednotky. Tyto standardy pro SME vycházejí ze stejného koncepčního rámce jako IFRS. Standardy pro SME jsou navrženy tak, aby mohly být aplikovatelné při sestavování finančních výkazů pro podnikatelské subjekty, které nejsou předmětem zvýšeného veřejného zájmu a v případě vstupu těchto podniků na kapitálové trhy byly převoditelné na úplné IFRS.

Standardy pro SME byly vydány v červenci 2009. Jedná se o samostatný soubor standardů, vytvořený pro potřeby a možnosti MSP 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 MSP 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 MSP, 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.

Standardy pro SME jsou aplikovatelné pro sestavování finančních výkazů pro podnikatelské subjekty a umožňují srovnávat informace zpracované v těchto výkazech jak v čase, tak i mezi účetními jednotkami navzájem.

#### **KONTROLNÍ OTÁZKA 48**



Komu jsou určeny informace o finanční pozici, tvorbě zisku nebo ztráty a peněžních tocích, které jsou zveřejněny ve finančních výkazech SME sestavených podle požadavků IFRS pro SME?

---

---

---

---

#### **Hlavní výhody jazyka globálního finančního výkaznictví IFRS pro MSP.**

Využívání IFRS pro MSP umožní těmto podnikům expanzi do nových, globálních finančních dimenzí. Společnosti, které přijmou IFRS pro MSP, získají možnost připravovat své účetní závěrky s využitím souboru standardů, vycházejících z jazyka skutečně globálního finančního výkaznictví, jaký představují IFRS.



## ÚKOL K ZAMYŠLENÍ 12

Zamyslete se a pokuste se vysvětlit výhody plynoucí SME z využívání globálního finančního výkaznictví

- Možnost globálního dorozumění

- Globální porovnatelnost

- Přístup ke kapitálu.

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

Malé společnosti se často dostávají do problémů 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.

IFRS pro SME přispívají ke zvýšení srovnatelnosti a důvěryhodnosti finančních výkazů. Jsou určeny účetním jednotkám, které nejsou předmětem veřejného zájmu a zveřejňují účetní výkazy pro všeobecné účely. Výkazy současně poskytují informace o tom jak je management účetní jednotky schopen zhodnotit vložené prostředky.

### Struktura IFRS pro SME

Úvod
SME – definice základních charakteristik účetních jednotek SME
Koncepce a základní zásady
Prezentace finančních výkazů
Výkaz o finanční pozici
Výkaz o komplexním výsledku a výsledovka
Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu a výkaz o zadržovaných příjmech
Výkaz o peněžních tocích
Poznámky k finančním výkazům
Konsolidované a separátní účetní výkazy
Účetní pravidla, odhady a chyby
Základní finanční nástroje

Ostatní finanční nástroje
zásoby
Investice do přidružených podniků
Investice do společných podniků
Investice do nemovitostí
Pozemky, budovy a zařízení
Nehmotná aktiva jiná než goodwill
Podnikové kombinace a goodwill
Leasing
Rezervy a podmíněné závazky
Závazky a vlastní kapitál
Výnosy
Státní dotace
Výpůjční náklady
Platby akciemi
Snížení hodnoty nefinančních aktiv
Zaměstnanecké výhody
Daně z příjmů
Operace v cizích měnách
Účetní výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách
Události po rozvahovém dni
Vykazování spřízněných stran
Specializovaná odvětví
Přechod na IFRS pro SME
<i>Významový slovník</i>
<i>„Derivation table“</i>
<i>Zdůvodnění závěrů</i>
<i>Implementační příručky</i>

## OTÁZKY



1. Definujte Malé a střední podniky SME podle Doporučení EU 2003/361/EC:
  - Střední podniky .....
  - Malé podniky .....
  - Mikropodniky .....

2. Charakterizujte dokumenty, které se věnují problematice malých a středních firem z hlediska harmonizace účetnictví:

---

---

---

---



# SHRnutí

Vysokoškolská učebnice Mezinárodní účetnictví je rozdělena do 13 kapitol:

## **Kapitola 1 Koncepční východiska procesu harmonizace účetnictví**

V první kapitole se věnujeme vývoji účetnictví a jeho základní charakteristice. Jsou zde definovány faktory, které způsobují odlišnosti v účetnictví jednotlivých zemích. Dále je zde definován induktivní přístup členění účetních systémů na např.: angloamerický, evropský nebo smíšený. V této kapitole se rovněž věnujeme studiu problematiky srovnatelnosti finančních výkazů a to jak z pohledu časové řady jedné účetní jednotky, tak srovnatelnosti mezi jednotlivými firmami, ale i v mezinárodního kontextu.

## **Kapitola 2 Regulace účetnictví**

Náplní této kapitoly je problematika týkající se zdrojů vykazovaných účetních dat, charakteristika běžného účetnictví a specifika národní regulace účetnictví. Studenti se seznámili se základní charakteristikou regulace běžného účetnictví i účetního výkaznictví. Jsou zde vysvětleny jednotlivé modely regulace jako je regulace právní normou, regulace účetními standardy a regulace účetnictví kombinovanou právní normou a účetními standardy.

## **Kapitola 3 Modely systémů regulace účetnictví podle vnitřních vazeb**

Tato kapitola se věnuje jednotlivým modelům finančního účetnictví podle deduktivního členění. Seznamuje studenty s mikroekonomickým, makroekonomickým modelem účetnictví a s kulturně – sociálním přístupem. Následně se věnuje rozšířenému hierarchickému modelu, klasifikujícího účetní systémy do dvou skupin a to podle vlivu kapitálového trhu na podnikatelské prostředí.

## **Kapitola 4 Harmonizace účetnictví v rámci Evropské Unie**

V této kapitole se studenti seznámili s problematikou procesu harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie. Jsou zde vysvětleny základní pojmy jako standardizace a harmonizace. Studenti se v rámci studia dále seznámili s nástroji harmonizace účetnictví v Evropské unii -směrnicemi a nařízeními týkajícími se účetní oblasti. Následně je zde vysvětlena koncepce nové strategie harmonizace účetnictví, která má vyřešit stávající nevyhovující situaci a vytváří pružnější rámec směrnic EU.

## **Kapitola 5 Harmonizace účetnictví v USA**

Kapitola seznamuje studenty s problematikou harmonizace účetnictví v USA. Věnuje se otázkám historického vývoje US GAAP (všeobecně uznávaných účetních zásad-standardů). Seznamuje studenty se základním procesem tvorby jednotlivých účetních standardů a s hierarchií zdrojů GAAP.

## **Kapitola 6 Celosvětová harmonizace účetnictví**

Náplní této kapitoly je problematika celosvětové harmonizace účetnictví. Věnuje se historickému vývoji IAS (International Accounting Standards)/IFRS (International Financial Reporting Standards) od roku 1973. Je zde vysvětlena struktura nadace IASC a podstata její činnosti.



## **Kapitola 7 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Tato kapitola se věnuje problematice mezinárodních účetních standardů z hlediska procesu jejich tvorby. Studenti jsou seznámeni s jednotlivými kroky při tvorbě nového standardu a s aktuální situací procesu regulace IFRS a problematikou sbližování mezinárodních standardů s americkými obecně uznávanými zásadami US GAAP.

## **Kapitola 8 Koncepční rámec podle US GAAP**

Tato kapitola se věnuje Koncepčnímu rámci, který je teoretickým základem pro americké obecně uznávané zásady. Studenti se seznámí s důvody a historickým vývojem jeho vzniku, s jednotlivými kvalitativními charakteristikami účetních informací, které účetní jednotky zveřejňují v účetních závěrkách a se základními prvky účetní závěrky sestavované podle požadavků koncepčního rámce US GAAP.

## **Kapitola 9 Koncepční rámec podle IFRS**

V této kapitole jsou studenti seznámeni s cílem, strukturou a obsahem Koncepčního rámce, který tvoří filozofický rámec Mezinárodních účetních standardů. Tato kapitola řeší problematiku oceňování majetku, závazků, nákladů a výnosů podle Koncepčního rámce IFRS.

## **Kapitola 10 Základní účetní výkazy podle US GAAP a IFRS – Rozvaha**

Tato kapitola se věnuje základnímu účetnímu výkazu – Výkazu finanční pozice (Rozvaha), sestavovaného jak podle požadavku US GAAP, tak podle požadavků IFRS. Je zde vysvětlena struktura výkazu a jeho členění na aktiva a závazky. Studenti jsou následně seznámeni se základními prvky účetního výkazu (aktiva, závazky, vlastní kapitál) a s jejich klasifikací podle IFRS a US GAAP.

## **Kapitola 11 Základní účetní výkazy podle US GAAP a IFRS – Výsledovka**

Náplní této kapitoly je problematika sestavování Výkaz úplného výsledku – výsledovky podle požadavků IFRS a podle US GAAP. Studenti jsou seznámeni se základní charakteristikou prvků výsledovky jako jsou náklady, výnosy, přírůstky hodnoty, úbytky hodnoty, zisk, ztráta a s odlišnostmi v jejich definicích vyplývajících z rozdílného pojetí (IFRS, US GAAP).

## **Kapitola 12 Nehmotná a hmotná aktiva podle US GAAP a IFRS**

Tato kapitola se věnuje problematice dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku podle definic IFRS a US GAAP. Jsou zde vysvětleny způsoby pořízení a vyřazení dlouhodobých aktiv a modely jeho následného ocenění. Studenti jsou v této kapitole následně seznámeni s cenou pořizovací majetku a s podstatou odpisování majetku.

## **Kapitola 13 IFRS a problematika specifik 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.



### **LITERATURA**

- [1] BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Praha: ASPI, 2008, ISBN 978-80-7357-366-9.

- [2] DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS. Brno: Computer Press, 2008, ISBN 978-80-251-1950-1.
- [3] FICBAUER, J., FICBAUER, D. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. Ostrava: Edice EKONOMIE, 2009, ISBN 978-80-7418-045-3.
- [4] HÝBLOVÁ, H. Harmonizace účetnictví. Zlín: UTB, 2004. ISBN 80-7318-202-5.
- [5] International Accounting Standards 2005, International Accounting Standards Board, London 2005.
- [6] KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví světový koncept. Praha: Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7.
- [7] KRUPOVÁ, L. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. IFRS 2009. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [8] KRUPOVÁ, L, VAŠEK, L., ČERNÝ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Principy. Metodologie. Interpretace. Praha: VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3.
- [9] MLÁDEK, R; Světové účetnictví IFRS US GAAP. Linde, Praha 2005, ISBN 80-7201-519-2.
- [10] MLÁDEK, R; Postupy účtování podle IFRS. Leges, Příbram 2009, ISBN 978-80-87212-13-4.
- [11] NERUDOVÁ, D, BOHUŠOVÁ, H, SVOBODA, P, ŠIROKÝ, J. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. Praha: Wolters Kluwe ČR, a.s., 2009. ISBN 978-80-7357-500-7.
- [12] ŽÁROVÁ, M. Regulace evropského účetnictví. Praha: VŠE, 2006. ISBN 80-245-1046-4.
- [13] ACTA OECONOMICA PRAGENSIA, *Mezinárodní harmonizace účetnictví*, Praha 2004, VŠE. ISSN 0572-3043.





## DALŠÍ ZDROJE

- [1] Zákon o účetnictví, v aktuálním znění.
- [2] Daňové zákony v aktuálním znění.
- [3] Časopisy: Ekonom, Účetnictví, Účetnictví v praxi.
- [4] ERNST&YOUNG; Studijní materiály „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví-stav v roce 2005“; projekt „Application of IAS on Unlisted Companies“ Praha 2005.
- [5] PRICEWATERHOUSECOOPERS; Studijní materiály „Nový koncept právní úpravy účetnictví a aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)“. Praha 2005
- [6] [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)
- [7] [www.pricewaterhousecoopers.com](http://www.pricewaterhousecoopers.com)
- [8] <http://www.iasplus.com>
- [9] <http://standardsettes.de/drsc>
- [10] <http://www.iasb.org/about/structure.asp>



## PŘÍLOHA Č.1

Zkratky použité v této publikaci

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

Zdroj: [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com), [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

## PŘÍLOHA Č.2

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 / Profesionální 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 A POUŽITÝCH ZKRATEK



Čas potřebný ke studiu



Klíčová slova



Průvodce studiem



Rychlý náhled



Tutoriály



K zapamatování



Řešená úloha



Kontrolní otázka



Odpovědi



Samostatný úkol



Pro zájemce



Cíle kapitoly



Nezapomeňte na odpočinek



Průvodce textem



Shrnutí



Definice



Případová studie



Věta



Korespondenční úkol



Otázky



Další zdroje



Úkol k zamyšlení

