

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Základní směry harmonizace v účetnictví

Denisa Brzáková

**Bakalářská práce
2015**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Denisa Brzáková**
Osobní číslo: **E12215**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management podniku: Management malých a středních podniků**
Název tématu: **Základní směry harmonizace účetnictví**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

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

Popis historie harmonizace v účetnictví, současný stav a pokus o výhled do budoucnosti.


Osnova:

- Stanovení cíle práce.
- Teoretická východiska (pojmy a metody).
- Analýza současného stavu.
- Pokus o výhled do budoucnosti.
- Zhodnocení, návrhy.
- Formulování návrhů.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: **30 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:

- BOHUŠOVÁ, Hana.** Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ;. ISBN 978-80-7357-366-9.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana.** Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, xi, 327 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-3652-2.
- HRONOVÁ, Stanislava.** Národní účetnictví: nástroj popisu globální ekonomiky. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2009, xix, 326 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-153-6.
- JASCH, Christine.** Environmental and material flow cost accounting: principles and procedures. New York: Springer, c2009, xxvi, 194 s. ISBN 978-1-4020-9027-1.
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ.** Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví ...áPraha: Grada, 2011-, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4710-1.
- KOVANICOVÁ, Dana.**áFinanční účetnictví: světový koncept. Vyd. 4., aktualiz. Praha: Polygon, 2003, viii, 524 s. ISBN 80-727-3090-8.
- MÁČE, Miroslav.**áÚčetnictví a finanční řízení. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 551 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4574-9.
- ŽÁROVÁ, Marcela.**áRegulace evropského účetnictví. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2006, 184 s. ISBN 80-245-1046-4.

Vedoucí bakalářské práce:



Ing. Irena Honková, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce:


29. září 2014

Termín odevzdání bakalářské práce:

30. dubna 2015


doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.


doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. září 2014

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 15. 8. 2015

Denisa Brzáková

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí práce Ing. Ireně Honkové, Ph.D. za její odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce.

ANOTACE

Bakalářská práce se zabývá harmonizací účetnictví, popisuje jeho tři základní směry, čímž jsou direktivy, US GAAP a IFRS. Dále jsou zde rozebrány jejich rozdíly a konvergence mezi US GAAP a IFRS. Závěr se věnuje predikci vývoje těchto směrů.

KLÍČOVÁ SLOVA

Harmonizace účetnictví, historie harmonizace, základní směry, US GAAP, IFRS, účetní direktivy, účetní postupy

TITLE

Basic typologies of accounting harmonization

ANNOTATION

The subject of this Bachelor's thesis is harmonization of accounting, describes three basic typologies, which are directives, US GAAP and IFRS. There are also presented their differences and convergence between US GAAP and IFRS. Conclusion includes prediction of these prediction of these typologies.

KEYWORDS

Harmonization of accounting, history of harmonization, basic typologies, US GAAP, IFRS, accounting directives, accounting procedures

OBSAH

ÚVOD.....	10
1 ÚČETNICTVÍ A HARMONIZACE.....	12
1.1 POJEM ÚČETNICTVÍ.....	12
1.2 PŘEDPISY A ZÁSADY ÚČETNICTVÍ.....	12
1.3 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....	13
1.4 KLASIFIKACE ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ.....	13
2 HISTORICKÉ ETAPY PROCESU HARMONIZACE.....	15
2.1 VYDÁNÍ SMĚRNIC EU PRO ÚČETNICTVÍ.....	15
2.2 TZV. NOVÁ STRATEGIE HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....	16
2.3 MODERNIZACE SMĚRNIC EU PRO ÚČETNICTVÍ.....	16
2.4 DOVRŠENÍ MODERNIZACE ÚČETNÍCH SMĚRNIC.....	17
3 SOUČASNÝ STAV HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....	18
3.1 US GAAP.....	18
3.2 IAS/IFRS.....	22
3.2.1 Úvod.....	23
3.2.2 Předmluva k IFRS.....	23
3.2.3 Koncepční rámec IFRS.....	24
3.2.4 Standardy IAS/IFRS.....	26
3.3 KONVERGENCE US GAAP A IFRS.....	28
4 PRVNÍ PŘEVOD NA IFRS.....	30
4.1 PŘÍPRAVA SPOLEČNOSTI NA PRVNÍ PŘEVOD.....	32
4.2 ANALÝZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY.....	32
4.3 ANALÝZA PROBLÉMŮ, KTERÉ NEJSOU OBSAŽENY V ČESKÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZECH.....	33
4.4 URČENÍ HRANICE VÝZNAMNOSTI PRO PRVNÍ PŘEVOD.....	34
4.5 PODROBNÁ ANALÝZA PENĚŽNÍCH ČÁSTEK U PŘEVÁDĚNÝCH POLOŽEK.....	34
4.6 VOLBA OCEŇOVACÍCH ZÁKLADEN A ÚČETNÍCH POLITIK.....	34
4.7 PŘEVOD ÚČETNÍCH VÝKAZŮ.....	35
4.8 SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE IFRS VČETNĚ PŘÍLOHY (POZNÁMEK) K ÚČETNÍM VÝKAZŮM.....	36
5 ODLIŠNOSTI A PODOBNOSTI MEZI IFRS A US GAAP.....	38
6 PŘEDPOKLÁDANÝ VÝVOJ.....	40
7 NÁVRHY A JEJICH FORMULACE.....	42
ZÁVĚR.....	44
POUŽITÁ LITERATURA.....	46
SEZNAM PŘÍLOH.....	48

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Realizované projekty v krátkodobém časovém horizontu	29
Tabulka 2: Převodní tabulka 1	35
Tabulka 3: Převodní tabulka 2.....	35

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Hierarchie koncepčního rámce a jeho vztah ke GAAP	222
Obrázek 2: Hierarchie mezinárodních standardů účetního výkaznictví	233
Obrázek 3: Struktura nadace IFRS	288

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

aj.	a jiné
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
ČÚP	České účetní postupy
EU	Evropská unie
FASB	Financial Accounting Standards Board (Rada pro standardy finančního účetnictví)
FEE	Federace evropských účetních znalců
FES	Fakulta ekonomicko-správní
FIN	FASB Interpretations (Interpretace účetních standardů)
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro mezinárodní účetní standardy)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Výbor pro interpretace Mezinárodního účetního výkaznictví)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
LIFO	Last-in, first-out (poslední dovnitř, první ven)
např.	například
Sb.	Sbírka zákonů
SEC	Securities and Exchange Commission (Komise pro cenné papíry a burzy)
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts (Koncepční rámec finančního účetnictví)
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards (Účetní standardy)
TB	Technical Bulletins (Technické věstníky)
tj.	to je
tzv.	tak zvané
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Americké obecně uznávané účetní standardy)

ÚVOD

S dnešní postupující globalizací a rozvojem obchodu se celosvětová ekonomika propojuje. Je tedy třeba odbourat odlišnosti, jež vyplývají z různých právních systémů jednotlivých států a uvést je do souladu. Především kapitálové trhy vytváří silný tlak na harmonizaci účetnictví, jelikož vyžadují od podniků zapsaných na těchto trzích, aby výstupy z účetnictví byly navzájem srovnatelné.

V současnosti nalezneme tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o Účetní směrnice Evropské unie, Všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP) používané v první řadě v USA a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které jsou rozšířené v Evropě. Přestože US GAAP představují národní systém USA, hrají v mezinárodní harmonizaci významnou roli. Příčinou je především síla, ekonomická významnost USA a zejména nejvýznamnější burza světa - Newyorská burza. Podniky, které chtějí mít kótované cenné papíry na této burze, musí sestavit účetní závěrku v souladu s US GAAP.

Cílem této bakalářské práce je vytvořit ucelený pohled na harmonizaci účetnictví. Práce se zabývá popisem historického vývoje, v jakém stavu se nachází v současné době a má za úkol lehce nastínit jeho možný vývoj do budoucna.

Bakalářská práce je rozdělena do sedmi kapitol, přičemž v první kapitole jsou vymezeny základní pojmy. Mezi základní pojmy první kapitoly patří účetnictví či harmonizace účetnictví a její dvě linie. Dále jsou zde uvedeny předpisy a zásady, které je nutné dodržovat při jeho vedení.

Druhá kapitola se věnuje historickým procesům harmonizace, přičemž celý proces této harmonizace je rozdělen do čtyř etap. Jsou zde obsaženy především směrnice EU pro účetnictví a jejich modernizace. Mezi nejdůležitější směrnice patří čtvrtá direktiva o účetní závěrce, sedmá direktiva o konsolidaci a osmá direktiva o auditu.

Třetí kapitola má za úkol nastínit momentální stav harmonizace účetnictví. Jelikož v dnešní době je na vzestupu globalizace kapitálových trhů, je nutné mít i celosvětovou harmonizaci účetních systémů. Jsou v ní detailně popsány dva základní směry harmonizace účetnictví, mezi které patří US GAAP a IAS/IFRS. Kapitola se dále věnuje jejich vzájemné konvergenci. Nejsou zde uvedeny direktivy, jelikož pro dnešní účetnictví jsou již pomalu nevyhovující a zastaralé, protože neupravují některé účtování. To je důvodem, proč nejsou v této kapitole zahrnuty.

Čtvrtou kapitolou začíná praktická část této práce, která uvádí problematiku prvního převodu účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1. Uvádí problémy a překážky, které mohou při tomto převodu vzniknout. Závěr této kapitoly se věnuje především konsolidované účetní závěrce a jejím zásadám.

V páté kapitole jsou přiblíženy rozdíly a podobnosti mezi účetními systémy IFRS a US GAAP. Rozebírá klíčové rozdíly mezi „účetnictvím založeným na zásadách“ a „účetnictvím založeným na pravidlech“. Dále vzájemné podobnosti mezi IFRS a US GAAP a zároveň odlišnosti od ostatních účetních systémů.

Šestá kapitola společně se sedmou se zaměřují na predikci, jaký by mohl být potencionální vývoj do budoucna. Jestli bude pokračovat vzájemná konvergence US GAAP a IFRS, nebo zda by mohl vzniknout pouze jediný systém, či nikoli. Poslední kapitola pokračuje formulací návrhů a jejich řešením pro další vývoj celosvětové harmonizace.

1 ÚČETNICTVÍ A HARMONIZACE

1.1 Pojem účetnictví

Na začátek je potřeba vymezit pár pojmů. Jedním z nich je pojem účetnictví. Pod pojmem účetnictví je k nalezení opravdu velké množství definic. Zde je uvedeno několik z nich:

- „Účetnictví je činnost vedoucí k zjištění stavu a změn majetku a jeho zdrojů, výsledku hospodaření za určité období. Umožňuje kontrolu hospodaření.“ [1]
- „Účetnictví je písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku, a to v peněžních jednotkách.“ [5]
- „Účetnictví je nástroj pro sledování a zobrazení stavů, toků a výsledků podnikatelské činnosti v peněžních jednotkách. Je uspořádaným systémem evidence s určitými, vesměs obecně platnými normami a definovanými pravidly.“ [14]

1.2 Předpisy a zásady účetnictví

V účetnictví existují tři základní předpisy, které je nutno dodržovat pro jeho vedení:

- zákon o účetnictví,
- české účetní standardy,
- sdělení ministerstva financí.

Účetnictví rovněž obsahuje několik zásad, které je nutné dodržovat. Jedná se o těchto 8 zásad:

1. účtovat správně,
2. účtovat průkazně (tzn. ke všemu uchovávat účetní doklady),
3. účtovat úplně,
4. účtovat v české měně,
5. účtovat ode dne vzniku do zániku,
6. účetnictví vést jako celek,
7. dodržovat zásadu opatrnosti - (tzn. věrně zobrazovat skutečnost),
8. dodržovat zásadu bilanční kontinuity (tzn. počáteční stav aktiv a pasiv se musí rovnat konečnému stavu z předchozího období).[13]

1.3 Harmonizace účetnictví

Harmonizace účetnictví znamená srovnatelnost mezi zjišťovanými informacemi a vykazovanými v účetnictví. To znamená sjednocení účtování, oceňování a vykazování stejných transakcí. Je to proces, jehož důsledkem je postupné odstraňování rozdílů vyplývajících z národního způsobu zpracování účetních transakcí, které se od sebe mohou navzájem odlišovat. Hlavním důvodem je zajištění srovnatelnosti vykazovaných informací pro potřeby jejich uživatelů, jelikož tyto výkazy jsou mnohdy jediným zdrojem informací o podniku, jeho výkonnosti a o změnách ve finanční situaci. Harmonizace je tedy proces celkového sblížení finančního účetnictví a výkaznictví. Tento proces sblížení je výhradně spjat s evropským regionem.

Regulace finančního účetnictví probíhá v různých státech světa nejrozličnějším způsobem a v různém rozsahu. Na obecné úrovni se jedná o stanovení národních pravidel pro vedení účetnictví v dané zemi a pro poskytování účetních informací externím uživatelům. Tento proces se může uskutečňovat mnoha způsoby.[9]

V současné době existují dvě linie harmonizace účetnictví:

- harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie,
- harmonizace v celosvětovém měřítku.

První snahy o mezinárodní harmonizaci účetnictví vzešly od potřeb nadnárodních společností a jejich silícího tlaku. Tyto společnosti měli potřebu navzájem porovnávat odlišné účetní informace.[15]

Z hlediska celosvětového usměrňování účetnictví, není pouze hlavním cílem přiblížení různých celosvětově známých účetních systémů, ale i dosažení jejich shody tzv. konvergence.

Každá evropská země má svůj specifický národní regulační systém.

1.4 Klasifikace účetních systémů

Na světě se v současné době nachází několik účetních systémů. Mezi základní znaky, jimiž se od sebe systémy odlišují, patří zejména:

1. vymezení okruhu uživatelů finančních účetních výkazů,
2. míra regulace účetnictví,
3. řešení vztahu mezi účetnictvím a daněmi,
4. vykazování daně ze zisku,

5. stupeň uplatňované opatrnosti při vykazování hospodářského výsledku běžného roku,
6. volba oceňovacích veličin, zejména pak rozsah uplatňování historických cen,
7. stupeň zohlednění inflace.

Rozdílný přístup ke vztahu mezi účetnictvím a daněmi je jedna z hlavních odlišností. V některých zemích jsou totiž účetní a daňové výkazy totožné, v jiných nikoli. Účetní výkazy např. v Německu plně vyhovují i daňovým požadavkům. Kdyby německé účetní výkazy striktně nerespektovaly daňový zákon, berní úřady by je odmítly jako nehodnověrnou základnu pro výpočet daně ze zisku. Naopak např. v USA, Velké Británii nebo u nás tomu tak není. Účetní výkazy se liší od těch daňových, které jsou předkládány finančním úřadům. To znamená, že daňově uznatelné náklady a výnosy jsou odlišné od účetních nákladů a výnosů.[8]

V poslední době je kladen důraz na harmonizaci v účetnictví. Za tento tlak může postupující globalizace obchodu a internacionalizace.

2 HISTORICKÉ ETAPY PROCESU HARMONIZACE

Z historického hlediska můžeme celý proces harmonizace rozdělit do čtyř etap, které na sebe navzájem navazují. První snahy o harmonizaci v rámci Evropského hospodářského společenství byly završeny přijetím směrnic.

2.1 Vydání směrnic EU pro účetnictví

Počátek procesu harmonizace účetnictví v Evropě byl poněkud pozvolný. Nejdříve se začal realizovat pomocí právních aktů. Můžeme tedy datum prvního vydání směrnice účetnictví označit i jako začátek celého procesu harmonizace. Jedná se o:

- čtvrtou směrnicí č. 75/660/EHS z 25. července 1978,
- sedmou směrnicí č. 83/349/EHS z 13. června 1983,
- osmou směrnicí č. 84/253/EHS z 10. dubna 1984.[2]

První vydanou směrnicí byla **Čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. Července 1978 o ročních účetních závěrkách určitých forem společností, založená na č. 54 odst. 3 písm. G) Smlouvy (78/660/EHS)** vydaná jedním z právních subjektů Evropského společenství EHS. Další účetní směrnice je **Sedmá směrnice Rady ze dne 13. Června 1983 založená na č. 54 odst. 3 písm. G) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS)**. Později vyšly ještě následující směrnice a to **účetní směrnice o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách pro banky a ostatní finanční instituce (86/635/EHS)** v roce 1986 a v roce 1991 **účetní směrnice o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách pro pojišťovny (91/674/EHS)**. [15]

Čtvrtá směrnice Rady (78/660/EHS) byla později nahrazena novou směrnicí 2013/34/EU stejnou směrnicí byla nahrazena i Sedmá směrnice rady (83/349/EHS).

Tato čtvrtá směrnice byla určena pro země, které spadaly do dvou odlišných systémů regulace účetnictví. Cílem směrnice bylo odstranit nesrovnatelnosti v účetním výkaznictví, rovněž stanovila právní rámec ke zveřejnění rozvahy a výsledovky.

Jak již bylo uvedeno výše, každá evropská země má svůj specifický národní regulační systém. Tyto systémy rozlišujeme na dvě hlavní skupiny a to:

- anglosaský typ právní kultury,
- kontinentální typ právní kultury.

Oba přístupy se vzájemně liší v několika hlavních bodech. Jedná se o získávání kapitálu a o oblast uspořádání účetních výkazů.

Anglosaský typ právní kultury vychází ze zákona o podniku, kde se na regulaci účetnictví kromě vládních institucí, podílí významně i účetní profese. Konkrétní metodické postupy účetnictví jsou založeny na uzancích a je zde velmi silně využíván systém zvykového práva. V těchto zemích bývá finanční trh velice rozvinut a společnosti tak předně hledají kapitál na kapitálových trzích a až poté v bankách. [2]

Naproti tomu **kontinentální typ právní kultury** je založen na účetních předpisech daným zákonem, který se vztahuje na všechny podnikající subjekty. Druhá skupina zemí se při regulaci účetnictví opírá především o právní normy a domácí podniky se tradičně obracejí na bankovní sektor při potřebě kapitálu. Při financování podniků zde kapitálový trh nezaujímá tak významné místo a proto jsou zde kladeny jiné požadavky na účetní informace. Důraz se klade především na dodržování zásady opatrnosti, dále je podnik posuzován i z hlediska daňového. Jelikož tradiční účetnictví je spjato s daňovým systémem.[15]

2.2 Tzv. nová strategie harmonizace účetnictví

Druhá etapa spočívala především v hledání řešení pro evropské společnosti. Zejména pro ty, které usilovali o registraci na burzách cenných papírů, především na těch mimoevropských. V této etapě vznikla tzv. nová strategie účetní harmonizace. Tato strategie byla zveřejněna v listopadu roku 1995 Komisí EU. Na základě tohoto dokumentu byl iniciován proces revize účetní regulace a hledání řešení pro evropské kapitálové společnosti, zejména pro ty s mezinárodní působností. Komisi EU vyjádřila podporu rovněž Federace evropských účetních znalců, zkráceně FEE, v rámci možnosti používání IAS účetních směrnic.[15]

2.3 Modernizace směrnic EU pro účetnictví

Další harmonizační strategie, kterou vydala Evropská komise, byla „Strategie účetního výkaznictví EU: cesta vpřed“, vyhlášena v červnu roku 2000. V tomto sdělení komise navrhla, aby společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry sestavovaly své konsolidované účetní výkazy v souladu s jediným souborem účetních standardů a to jmenovitě s mezinárodními účetními standardy IAS nejpozději do roku 2005. V harmonizační strategii v roce 1995 byla možnost volby používat IAS. Ve strategii z roku 2000 došlo k zásadní koncepční změně, kde bylo již povinné dodržovat IAS. Prvním krokem pro odstraňování konfliktů mezi směrnicemi a IAS bylo vydání další směrnice. **Směrnice**

Evropského parlamentu a Rady 2001/65 ze dne 27. září 2001, kterou se 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. Dalším významným krokem v harmonizačním procesu bylo zveřejnění 11. září 2002 nejvyšší právní normy – **Nařízení (ES) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady z 19. července 2002 o využívání IAS.**[15]

2.4 Dovršení modernizace účetních směrnic

Procesu modernizace účetních směrnic dovršila dlouho očekávaná účetní směrnice EU, která nabyla účinností dne 17. července 2003. Směrnice umožňují používat mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS způsobem, který v celé evropské historii nemá obdoby.

Modernizace účetních směrnic EU je dlouhodobý proces, který se stal nezbytnou podmínkou pro souběžné používání IAS/IFRS a respektování účetních směrnic. Tento proces vyžadoval, aby mezinárodní účetní standardy neobsahovaly zásadní konflikty se směrnicemi, protože by nebylo možné současně dodržet účetní směrnice a často se měnící IAS. Odstraňování konfliktů mezi směrnicemi a IAS se realizovalo postupně.

V modernizaci účetnictví nastala velmi významná událost, vydání právního aktu – **Směrnice 2003/51/ES Evropského parlamentu a Rady z 18. června 2003, kterou se upravují Směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách určitých forem společností, bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven.** Tím se vyřešilo základní dilema – nesrovnatelnost účetních informací v účetní závěrkách, které byly sestavovány podle IAS/IFRS a dle účetních závěrek v souladu se 4. a 7. směrnicí ES. Schválením účetní směrnice z roku 2003 se rovněž zabezpečila srovnatelnost vykazovaných účetních informací. Nehledě na to, podle kterých pravidel je účetní závěrka sestavována. Zda podle IAS/IFRS nebo dle novelizované 4. a 7. směrnice ES. Podmínkou přijetí IAS totiž bylo, splnit základní požadavek 4. a 7. směrnice, což je pravdivý a věrný obraz finanční pozice a finanční výkonnost podniku. To znamená, že i IAS/IFRS musí vykazovat tento základní požadavek.[15]

3 SOUČASNÝ STAV HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Globalizace kapitálových trhů vyžaduje i celosvětovou harmonizaci účetních systémů. Používání národních účetních systémů k sestavování účetních výkazů činí získávání potřebných informací pro účely srovnávání velmi náročné a nákladné pro investory na kapitálových trzích. V současné době existuje vedle sebe několik systémů účetního výkaznictví uznávaných na světových finančních trzích. [2]

Současné tři proudy tvoří:

- Účetní direktivy Evropské unie („Bilanční direktivy EU“)
- Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IAS/IFRS)
- Americké obecně uznávané účetní standardy (US GAAP)

Tato kapitola blíže přiblíží GAAP a IFRS. Direktivy již byly popsány v předchozí kapitole. Z historického hlediska byli nejdůležitější zejména 3 směrnice a to čtvrtá, sedmá a osmá směrnice Rady, které se postupně modernizovaly.

Evropské direktivy sice již byly několikrát novelizovány, upravovány a doplňovány, avšak stále zůstávají zastaralé a nepružné. To je pro účetnictví prakticky nevyhovující, neboť neupravují některé účtování, jako jsou např. deriváty. Evropská unie nebyla schopna prostřednictvím direktiv zabezpečit harmonizaci účetních systémů, navzdory tomu, že se Evropská komise zavázala je novelizovat. Nicméně, směrnice byly novelizovány jen do té míry, aby nebyly v rozporu s Mezinárodními účetními standardy, které se rozhodla EU přijmout a implementovat. Evropská komise chce, aby veškeré podniky EU přešly na systém účetnictví podle IAS/IFRS.

Systém účetnictví České republiky je inspirován čtvrtou direktivou a je považován za jakýsi mix německého a francouzského systému.

3.1 US GAAP

Nejpropracovanější a také nejstarší (avšak stále aktualizovaný) soubor požadavků týkající se sestavování a zveřejňování účetních výkazů mají USA. Regulace GAAP je založena na zevšeobecňování postupů, jež se vyvinuly z praxe a které byly mezi lidmi v praxi všeobecně akceptovány na základě dohody. Tak vznikaly tzv. všeobecně uznávané účetní zásady (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP).

Tento soubor požadavků je velmi významný pro celosvětovou harmonizaci účetnictví, obsahuje soubor národních účetních standardů USA. Jelikož USA je ekonomicky významné a silné i co se týče kvality tohoto systému. US GAAP podává nejúplnější soubor požadavků, které se týkají zveřejňování účetních výkazů. Rovněž vychází zejména z požadavků newyorské burzy, doznal uznání na všech světových burzách a v současné době významně ovlivňuje světovou harmonizaci účetnictví.[10]

US GAAP představuje ucelený národní systém regulace účetnictví, jež není nikterak jednoduchý. Je totiž tvořen nejen samotnými standardy finančního účetnictví, ale celou řadou dalších materiálů jako jsou stanoviska, doporučení, interpretace a jiné. Tyto materiály vydávají různé americké profesní instituce. Kvalita tohoto systému je opravdu na vysoké úrovni. Vyhovuje totiž náročným požadavkům nejen newyorské burzy, ale také všech ostatních burz. To vede ke snaze prosadit US GAAP jako nástroj celosvětové harmonizace účetnictví, a tedy jako světové účetní standardy.

GAAP je souborem určitých pravidel, jimiž se podniky dobrovolně řídí při vedení účetnictví, při sestavování a předkládání účetních výkazů. Skládá se z teoreticky rozvíjených postupů i praktických pohledů (směrnic, stanovisek, dobrozdání, popisů převažujících praktických řešení apod.) směřujících k tomu, aby finanční výkaznictví uspokojilo potřeby jak podnikání, tak veřejnosti. Autorita GAAP vyplývá ze skutečnosti, že především vyhovuje požadavkům burz cenných papírů, které jsou velice náročné. Mnohé z těchto zásad přejímá do svého účetnictví řada dalších zemí světa (mimo jiné i Česká republika), a mnohé z nich se nacházejí i v Mezinárodních účetních standardech.[9]

Až po pádu americké burzy roku 1929 se vyvinul systém do nynější podoby. Na vytvoření jednotného systému US GAAP se podílel Americký svaz účetních a Newyorská burza, aby předešli podobným katastrofám, jako byl pád burzy.

Ve své podstatě US GAAP není povinný, povinný je pouze pro společnosti, jež obchodují se svými akciemi na americké burze. Nicméně v praxi ale je povinný, neboť je všeobecně uznávaný a co je důležité, obsahuje auditované výkazy.

US GAAP obsahuje 5 všeobecně uznávaných zásad:

1. historická hodnota;
2. uznávání tržeb;
3. časové shodování;
4. plné sdělení;

5. omezení: podstatnost, cena proti užitečnosti, průmyslové zvyklosti, zásada opatrnosti.

Rozvahová rovnice US GAAP se odvíjí z této rovnice:

$$\begin{array}{c} \text{aktiva} = \text{závazky} + \text{jmění} \\ \hline \begin{array}{cc} \text{aktivní účty} & | & \text{pasivní účty} \end{array} \end{array}$$

Následující zásady se používají při určování postupu účtování a souvztažnosti mezi účty.

1. Rozvahová rovnice musí být vždy vyrovnaná.
2. Účetní případ musí být měřitelný v peněžních jednotkách, zároveň musí být pravdivý a uvedený bez chyby a předsudků (aby mohl být zaúčtován).
3. Účetní případy se musí zaúčtovat tak, aby konečné výkazy byly v souladu se všeobecně uznanými účetními zásadami.[12]

Existuje několik institucí, které se významně podíleli na vytváření US GAAP. Z řady těchto autoritativních institucí jsou dvě, které zaujímají přední místo:

- **Komise pro cenné papíry a burzy** (Securities and Exchange Commission – SEC).

Její cílem je regulovat národní trh s cennými papíry a zajistit, aby investoři měli k dispozici adekvátní informace, na jejichž základě přijímají rozhodnutí.

- **Výbor pro účetní standardy** (Financial Accounting Standards Board – FASB).

Tento výbor je privátní profesní institucí, která provádí svojí činnost nezávisle na veřejných účetních a auditorských firmách i na kapitálových společnostech. Nicméně, obě tyto skupiny ji uznávají jako autoritu oprávněnou k vytváření účetních standardů. Její vyjádření je základnou, od níž se odvíjejí zásady GAAP aplikované ve finančním účetnictví.

FASB publikuje svá stanoviska a vyjádření čtyřmi způsoby, které zahrnují: koncepční rámec finančního účetnictví, účetní standardy, interpretace standardů a technické věstníky.

1. Koncepční rámec finančního účetnictví (Statement of Financial Accounting Concepts – SFAC)

Úkolem koncepčního rámce je určit podstatu a funkce finančního účetnictví a zajistit konzistenci účetních standardů. Koncept sám tedy není účetním standardem a sestává se ze šesti částí:

- **SFAC 1 – Cíle účetního výkaznictví podniku.** Uvádí tři cíle:
 - zajišťovat užitečné informace pro ekonomická rozhodování,
 - zajišťovat srozumitelné informace použitelné k predikci peněžních toků,
 - a zajišťovat významné informace o ekonomických zdrojích a transakcích a o událostech, které je mění.

Kvalita a hodnota finančních dat je zajišťovaná účetním informačním systémem a závisí, v jakém rozsahu je uvedených cílů dosaženo.

- **SFAC 2 – Kvalitativní charakteristiky účetních informací.** Vymezují kvality, které činí informace užitečnými.
 - **SFAC 3 – nahrazen SFAC 6**
 - **SFAC 4 – Cíle účetního výkaznictví neziskových organizací.**
 - **SFAC 5 – Rozpoznávání a oceňování v účetních výkazech podniku.** Tvoří návod, kdy uznávat a jak oceňovat účetní data. Jsou zde uvedena kritéria, která určují, jaké informace budou vykázány v úplné řadě účetních výkazů a kdy budou vykázány.
 - **SFAC 6 – Základní prvky účetních výkazů podniku.** Definují 10 prvků představujících základní složky (komponenty) účetních výkazů. Tři z nich – aktiva, dluhy a vlastní kapitál se vztahují k rozvaze, zbývající přísluší ostatním výkazům.
2. Účetní standardy (Statements of Financial Accounting Standards – SFAS) – mají autoritativní směrodatné ustanovení a vysvětlují obecně uznávané účetní principy.
 3. Interpretace účetních standardů (FASB Interpretations – FIN) – tyto předpisy uvádějí, jak se aplikují již vydané standardy a další směrodatná ustanovení. A to pomocí modifikace, objasnění a zpodrobňování.
 4. Technické věstníky (Technical Bulletins – TB) – tyto materiály nejsou účetními standardy. Avšak slouží účetní komunitě jako průvodce, jak se vyznat v předpisech, v účetních standardech a jejich interpretacích, a jak je implementovat.[9]

Hierarchie SFAC a jejich vztah ke GAAP ukazuje následující obrázek:



Obrázek 1: Hierarchie konceptního rámce a jeho vztah ke GAAP

Zdroj:[9], vlastní zpracování

3.2 IAS/IFRS

V roce 1973 byl soukromou aktivitou profesních účetních institucí založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy, který měl za cíl vypracovat úplný soubor Mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards – IAS). Do roku 2002 byly jednotlivé standardy vydávány pod názvem Mezinárodní účetní standardy. Nicméně tento název nedostatečně zvyrazňoval, že se jedná o úpravu účetního výkaznictví, nikoli o úpravu účtování. Proto v roce 2003 došlo ke změně názvu a od tohoto roku jsou vydávány pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards – IFRS). IAS/IFRS jsou významným nástrojem celosvětové harmonizace účetního výkaznictví.

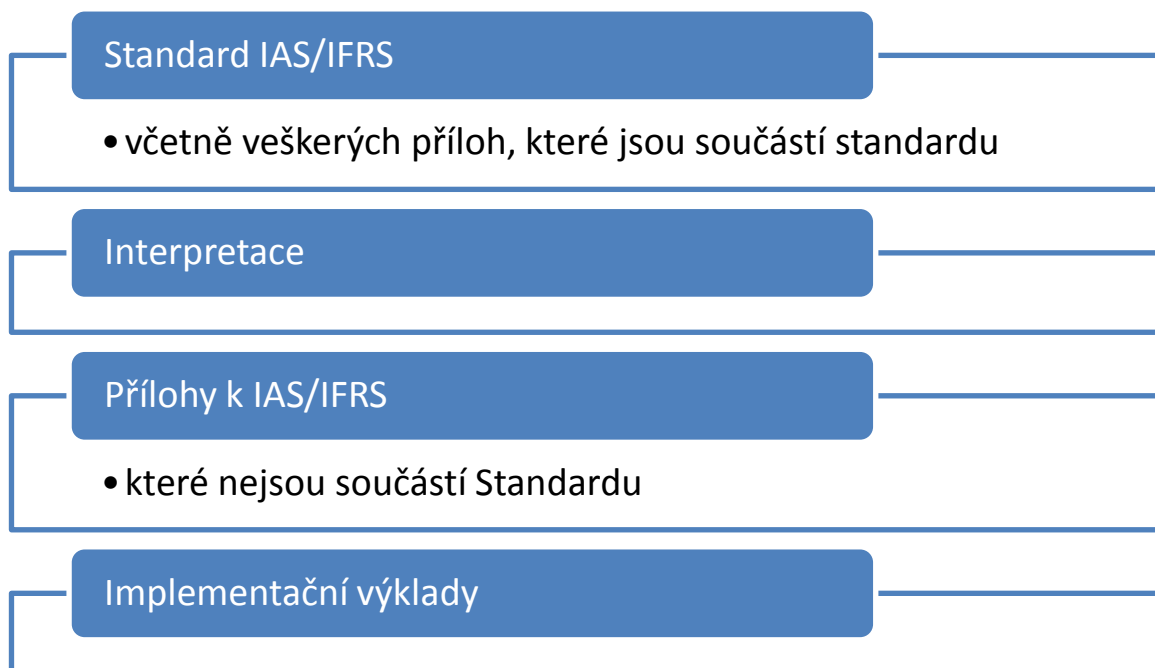
Struktura IFRS je následující:

- Úvod
- Předmluva k výkladu standardů
- Konceptní rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů
- Účetní standardy (IAS/IFRS)

- Interpretace standardů (SIC/IFRIC)

Vedle toho ucelený soubor IFRS obsahuje ještě Významový slovník, Historii vývoje IFRS, Zdůvodnění závěrů (některých standardů) a Implementační příručku.

Následující obrázek ukazuje hierarchii mezinárodních standardů účetního výkaznictví.



Obrázek 2: Hierarchie mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.1 Úvod

V úvodu se definuje účel IAS/IFRS, jsou zde vymezeny řídicí orgány Výboru pro mezinárodní účetní standardy a jejich pracovní program. Popisuje se účel IASB (Rada pro Mezinárodní účetní standardy), Rada a řídicí orgány Rady, pracovní postupy IASB při tvorbě IFRS a stanovy nadace Rady pro IFRS. Za hlavní účel IASB se považuje vytvoření ucelené sady vysoce kvalitních a globálně platných účetních standardů, které jsou nezbytné pro získávání transparentních a srovnatelných informací z účetních závěrek.

3.2.2 Předmluva k IFRS

Cílem předmluvy k výkladu standardů je stanovení cílů, úkolů a pracovních postupů IASB, vysvětlení předmětu, závaznosti a účinnosti IFRS.

Mezi hlavní cíle a úkoly IASB patří:

- vytvářet, formulovat a vyhlášovat účetní standardy, které mají být celosvětově dodržovány a přijímány;
- dále mají účetní standardy sloužit k tomu, aby zde byly prezentovány kvalitní, transparentní a srovnatelné informace;
- prosazovat používání a přesnou aplikaci těchto standardů;
- pracovat všeobecně pro zlepšení a aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů tak, aby tato činnost dovedla harmonizaci národních účetních standardů a IFRS ke kvalitnímu řešení.

3.2.3 Koncepční rámec IFRS

Koncepční rámec je základním teoretickým východiskem IFRS. Je základem pro pochopení IAS/IFRS – souhrn obecně platných principů, ze kterých vycházejí mezinárodní účetní standardy:

- vymezuje pojmy, které jsou základem pro přípravu a předkládání účetní závěrky,
- přispívá ke konzistenci a logičnosti IFRS,
- je východiskem při tvorbě úsudků při řešení různých účetních problémů,
- nemá přednost před IAS/IFRS – neruší ani nezakazuje žádný IAS/IFRS.

Cíl Koncepčního rámce je následující:

- vytvořit předpoklady pro pojmové sjednocení výrazů, které jsou podstatné pro vyjádření předmětu účetnictví a pro pochopení obsahu a vypovídací schopnosti účetní závěrky,
- vytvořit rámec pro obsahové vymezení pojmů, pro způsob ocenění,
- postupně budovat podmínky pro harmonizaci právních předpisů a standardů různých zemí,
- pomáhat auditorům při vytváření názoru,
- pomáhat uživatelům při interpretaci údajů účetní závěrky.

Jeho úkolem je zejména napomáhat:

- Radě při propagování harmonizace účetních standardů, postupů a právních předpisů vztahujících se k předkládání účetních výkazů,
- účetním profesionálům při sestavování účetních výkazů a při zacházení s problémy, které zatím IAS/IFRS neřeší,
- národním institucím při vytváření národních účetních standardů,
- uživatelům účetních výkazů při interpretaci informací obsažených v účetních výkazech sestavených v souladu s IAS/IFRS,
- auditorům při formulování jejich názoru, zda účetní výkazy jsou sestaveny v souladu s IAS/IFRS.[2]

V Koncepčním rámci se vymezují základní předpoklady pro sestavování účetní závěrky:

- **akruální princip** – zachycuje hospodářské operace do období, se kterým časově a věcně souvisejí, nikoliv v době, kdy dojde k pohybu peněžních prostředků;
- **předpoklad neomezeného trvání podniku** – je nutné předpokládat, že podniku bude i v budoucnu nadále pokračovat ve své aktivitě, pokud by existoval předpoklad nebo záměr likvidace, musí se sestavit účetní závěrka v odlišné bázi a tato báze musí být zveřejněna.

Koncepční rámec IAS/IFRS se zabývá účetními výkazy finančního účetnictví určenými nejširšímu okruhu externích uživatelů, pro něž jsou tyto výkazy mnohdy jediným nebo alespoň hlavním zdrojem informací o podniku. Takové výkazy se sestavují alespoň jednou ročně a jejich prioritním cílem je poskytnout informace o finanční pozici podniku, o jeho výkonnosti a o změnách ve finanční pozici. Právě tyto informace jsou totiž důležité pro rozhodování širokého spektra externích uživatelů. Externími uživateli se rozumějí např. investoři, zaměstnanci, zákazníci, veřejnost a další.[10]

Dále Koncepční rámec stanovuje základní prvky účetní závěrky, kterými jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady. Základními prvky vztahující se k vyjádření finanční pozice v rozvaze jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. Výnosy a náklady se vztahují k měření výkonnosti ve výsledovce.

Podnik se může odchýlit od IFRS pouze ve výjimečných případech, a to v případech, kdy by postup podle IFRS zkresloval věrný obraz účetnictví a byl v rozporu s Koncepčním rámcem. V takové situaci je nutno zveřejnit:

- že vedení podniku došlo k závěru, že účetní závěrka věrně prezentuje finanční pozici, výkonnost a peněžní toky podniku;
- že bylo dosaženo shody s IFRS ve všech významných stránkách s výjimkou standardu, od kterého se podnik odchýlil s cílem věrného zobrazení;
- standard, který nebyl dodržen, podstatu odklonu včetně řešení, které požaduje standard, důvod odklonu a přijaté řešení;
- finanční odpad.

Pokud pro danou oblast neexistuje konkrétní standard nebo interpretace, je ponecháno řešení na vedení podniku, které pro řešení problému musí vzít v úvahu:

- ustanovení standardu a interpretace, který se zabývá podobnou problematikou;
- Koncepční rámec IFRS;
- pravidla stanovená jinými orgány, které vydávají podobné účetní standardy, např. FASB (US GAAP), účetní literatura a praktiky zavedené v oboru.[2]

3.2.4 Standardy IAS/IFRS

IASB (Výbor pro Mezinárodní účetní standardy), respektive IASB (Rada pro Mezinárodní účetní standardy) vydaly již kolem 47 účetních standardů, které se zabývají podstatnou částí problematiky ovlivňující věcnou náplň účetních výkazů. Jejich předností je řešení jednotlivých problémových oblastí na bázi obecných principů, nikoliv na bázi stále se rozšiřujících detailních předpisů. Některé dřívější standardy byly v průběhu doby, některé i několikrát revidovány a novelizovány. Další byly zrušeny a nahrazeny jinými. Účetní standardy se neustále vyvíjí souběžně s vývojem finančního řízení a světové ekonomiky, tudíž jejich současný počet nemůže být konečný.

Pracovní program IASB zahrnuje vývoj nových standardů, revizi existujících a dává podněty k pracím na dalších projektech (např. standardy pro malé a střední podniky – SME). Rovněž spolupracuje s EU a je v úzké spolupráci s FASB, která vydává americké účetní standardy. Dále jsou vydávány interpretace IAS/IFRS, které řeší sporné otázky. [10]

Poradní sbor IASB je prostředkem, který umožňuje dalším skupinám a jednotlivcům podávat návrhy a doporučení. Poradní sbor se schází minimálně třikrát ročně. Hlavními cíli jsou:

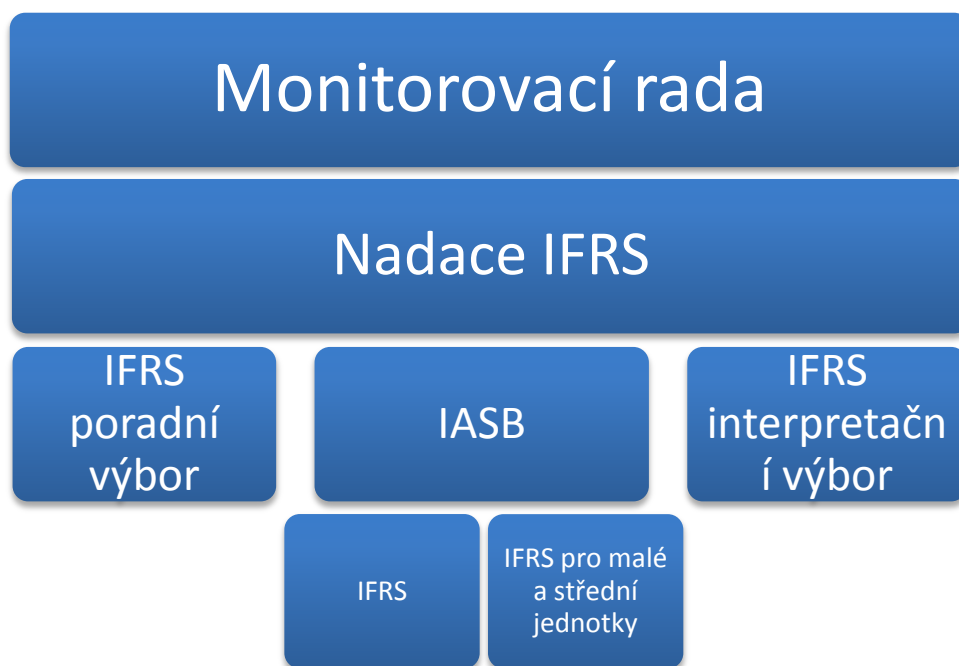
- poskytovat Radě doporučení týkající se priorit práce Rady,
- informovat Radu o dopadech navrhovaných standardů na uživatele a předkladatele účetní závěreč,
- podávat další případná doporučení.

Výbor pro interpretace Mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) slouží k tvorbě a zdokonalování standardů účetního výkaznictví. Úkolem IFRIC je včasná tvorba pravidel, která budou reagovat na nové účetní problémy, které nejsou ošetřeny přímo ve standardech, a to s cílem, aby nedošlo k nevhodné nebo kontraproduktivní interpretaci.[2]

IASB zodpovídá za tvorbu účetních standardů. V IASB působí 14 členů, přičemž členové pocházejí z různých koutů světa a liší se v oblasti profesní způsobilosti a zkušeností. Aby členové mohli působit v Radě, musí být odborně způsobilí. Profesní struktura členů IASB je přesně stanovena (např. auditoři, uživatelé účetní závěrky, akademická obec). Nadace IFRS jmenuje všechny členy výborů i rady. Ti ji na oplátku o všem informují.

Nadaci IFRS podléhají:

- IFRS poradní výbor, který má podle stanov alespoň 30 členů jmenovaných správci.
- Rada pro Mezinárodní účetní standardy, která má 16 členů jmenovaných správci.
- IFRS interpretační výbor, který má podle stanov 14 hlasující členů jmenovaných správci.[8]



Obrázek 3: Struktura nadace IFRS

Zdroj:[8], vlastní zpracování

3.3 Konvergence US GAAP a IFRS

Po mnoho let, každá země vyvíjela své vlastní účetní standardy. Byly založené na pravidlech, zásadách, daňově orientované či orientované na business, jedním slovem byly prostě různé. Ale s postupující globalizací, je nutné harmonizovat i tyto normy.

Ke konci 90. let, dva převládající standardy US GAAP a IFRS, a oba tvůrci těchto standardů, IASB a FASB, zahájili projekt sblížení. To vše ještě předtím, než byl IFRS přijat v mnoha zemích.

Významnou tendencí vývoje mezinárodní harmonizace je snaha o konvergenci US GAAP a IFRS. Přes určité odlišnosti je možno říci, že oba systémy jsou postaveny na podobných principech a postulátech, jsou tedy srovnatelné, neexistují mezi nimi zásadní rozpory a jejich konvergence je možná. Četné výzkumy analyzují oba systémy regulace a zejména v rámci IFRS jsou řešeny projekty, které odstraňují některé difference obou systémů.[4]

V roce 2002 vznikl společný projekt „Convergence 2002“ od Rady pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board – FASB) v USA a IASB v Evropě. Cílem projektu je zajištění naprosté kompatibility stávajících US GAAP a IFRS i koordinace pracovních programů do budoucna. Vznik tohoto projektu je významným krokem v oblasti celosvětové harmonizace účetního výkaznictví. V rámci projektu se realizují dílčí projekty, které jsou zaměřené na krátkodobý či dlouhodobý horizont.

Projekty realizované v krátkodobém časovém horizontu ukazuje následující tabulka:

Tabulka 1: Realizované projekty v krátkodobém časovém horizontu

Na straně IASB	Na straně FSB	Společné projekty
Výpůjční náklady, společné podniky.	Možnosti ocenění finančních nástrojů reálnou hodnotou, investice do nemovitostí,	Snížení hodnoty, daně ze zisku.
	výzkum a vývoj, následné události.	

Zdroj:[2], vlastní zpracování

V rámci dlouhodobých projektů by mělo dojít ke sblížení výkaznictví v následujících oblastech:

- Podnikové kombinace
- Koncepční rámec
- Pokyny k oceňování reálnou hodnotou
- Zveřejňování účetní závěrky
- Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru
- Účtování výnosů
- Závazky a vlastní kapitál
- Finanční nástroje
- Odúčtování
- Konsolidace jednotky zakládané pro zvláštní účely
- Nehmotná aktiva
- Leasingy.[2]

Tak jako existuje hierarchie ve vztahu SFAC a GAAP, obdobná hierarchie funguje i v Mezinárodních účetních standardech mezi jejich Koncepčním rámcem a souborem standardů IAS. Koncepční rámec IAS připomíná obsah Koncepčního rámce US GAAP, nicméně obě normy nejsou totožné. Dále se shodují, že samy nejsou standardem, ale obecnými východisky, určitou ideovou základnou, pro tvorbu účetních standardů.

V současné době velká část zemí celého světa využívá IAS/IFRS. Jsou to země Evropské unie, Hong Kong, Austrálie, Jihoafrická republika, Turecko a Singapur. V dalších téměř 100 zemích se setkáme s doporučením nebo povolením použití IAS a nebo alespoň přiblížením se k IFRS.

4 PRVNÍ PŘEVOD NA IFRS

Počínaje touto kapitolou začíná praktická část této práce, kapitola se věnuje problematice prvního převodu účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1.

Samotný přechod na účtování a vykazování podle Mezinárodních účetních standardů není nikterak jednoduchý proces. Ten je komplikován ještě požadavkem retrospektivy, což znamená sestavit účetní závěrku tak, jako by i účetní závěrky minulých období byly sestavovány podle IFRS a byly tedy srovnatelné. Pro usnadnění tohoto přechodu vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy standard IFRS 1 – První uplatnění Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, který metodiku prvního sestavení účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS upravuje.

Aby mohla společnost uskutečnit svůj první přechod na IFRS, potřebuje k tomu již zmíněný standard IFRS 1. IFRS 1 se používá v případě, kdy se společnosti připravují na své první účetní závěrky podle IFRS. Tento standard poskytuje návod na řešení problémů, s nimiž se společnost může při prvním přechodu na IFRS setkat. Je však nutno si uvědomit, že IFRS 1 nelze prostudovat izolovaně od ostatních standardů. Naopak, IFRS 1 předpokládá detailní znalost všech ostatních standardů. První účetní závěrka společnosti musí obsahovat minimálně dvě účetní období. Jedná se o první účetní závěrku, obsahující výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS.

Klíčovým principem standardu IFRS 1 je plná retrospektivní aplikace všech standardů IFRS, které jsou účinné ke dni konečné rozvahy nebo k datu první účetní závěrky podle IFRS. Plné retrospektivní přijetí může být velmi náročné a zatěžující. Pro usnadnění této zátěže, IFRS 1 poskytuje některé nepovinné výjimky. Momentálně existuje 20 dlouhodobých nepovinných výjimek, které snižují zátěž na retrospektivní aplikaci. Tyto výjimky jsou k dispozici všem, kteří se snaží o první přechod k IFRS, bez ohledu na jejich datum přechodu.

IFRS 1 vyžaduje, aby společnosti při přechodu na IFRS provedli:

- sestavit první účetní závěrku podle IFRS;
- připravit zahajovací rozvahu k datu přechodu na IFRS;
- zvolit účetní pravidla, která jsou v souladu s IFRS a jsou účinná ke konci prvního období vykazování podle IFRS, a dále uplatňovat retrospektivně tyto politiky na všechna vykazovaná období v první účetní závěrce podle IFRS;

- zvážit, zda použije některou z volitelných výjimek retrospektivní aplikace;
- použít sedm povinných výjimek z retrospektivní aplikace;
- ujistit se, zda rozsáhlé zveřejňované informace, vysvětlují přechod na IFRS.

Mnoho společností bude muset provést výrazné změny v existujících účetních zásadách v souladu s IFRS, a to i v takových klíčových oblastech jako je např. účtování výnosů, zásob nebo finančních nástrojů.

Výchozím bodem pro následné účtování podle IFRS je počáteční rozvaha, jež musí být připravena k datu přechodu (na začátku prvního účetního období) a je v souladu s IFRS.

IFRS 1 vyžaduje, aby počáteční rozvaha podle IFRS:

- zahrnovala všechna aktiva a pasiva, která IFRS vyžaduje;
- a vyloučila jakákoliv aktiva a pasiva, která IFRS nepovoluje.

Přechod na IFRS může být zdlouhavý a komplikovaný proces s mnoha technickými a účetními problémy. Zkušenosti s převody v Evropě a Asii naznačují některé problémy, které jsou trvale podceňovány společnostmi, které provádí změnu na IFRS, včetně:

- zvážení nedostatků v údajích,
- konsolidace dalších subjektů,
- posouzení výběru účetní politiky.

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

V rámci požadavků IFRS 1 musí společnost aplikovat ve své první účetní závěrce podle IFRS jednotné účetní politiky. Pokud by tedy došlo k novelám některých standardů v období, které pokrývá první účetní závěrka společnosti podle IFRS, musí společnost aplikovat verzi standardů, která platí k datu první konečné rozvahy podle IFRS.

Veškeré úpravy, které společnost provádí ve své zahajovací rozvaze podle IFRS (tj. vyřazení položek, které nesplňují definici aktiv nebo závazků, zařazení některých nových aktiv a závazků do rozvahy) se zaúčtují proti nerozděleným ziskům (hospodářským výsledkům) minulých let. [3]

Z důvodu systematičnosti a přehlednosti je vhodné rozdělit veškeré práce při prvním převodu na IFRS do několika etap:

1. Příprava společnosti na první převod.
2. Analýza účetní závěrky sestavené podle české legislativy.
3. Analýza problémů, které nejsou obsaženy v českých účetních výkazech.
4. Určení hranice významnosti pro první převod.
5. Podrobná analýza (zjištění) peněžních částek u převáděných položek.
6. Volba oceňovacích základů a účetních politik.
7. Vlastní převod účetní závěrky na IFRS.
8. Sestavení účetní závěrky podle IFRS včetně přílohy.

4.1 Příprava společnosti na první převod

Pro společnost může existovat hned několik hlavních skutečností, proč se rozhodla převést svou účetní závěrku na IFRS. Jedním z nich může být povinnost provést převod podle české legislativy, dalším důvodem je například požadavek mateřské společnosti, rovněž může požadavek vzniknout ze strany zákazníků anebo se společnost může rozhodnout, že se v budoucnu stane emitentem cenných papírů. Jelikož první převod bývá velmi složitý, je nutné seznámit s tím, co možná nejširší spektrum zainteresovaných pracovníků společnosti. To znamená, sdělit jim co právě ve společnosti probíhá, důvod tohoto převodu a také co po nich bude vyžadováno.

Širokým spektrem pracovníků se rozumí celý ekonomický úsek, úsek investiční, technický a personální a samozřejmě též vedení společnosti. Velkou roli při sestavování závěrky podle IFRS hraje vedení společnosti. Účetní zachycení mnohých položek se řídí jejich ekonomickým určením a záměry.

4.2 Analýza účetní závěrky podle české účetní legislativy

Tato analýza slouží ke zjištění, jaké položky budou předmětem převodu. Jedná se o položky, které jsou obsaženy i v již existujících českých účetních výkazech. Zejména položky, které nějakým způsobem nesplňují nebo naopak splňují definice:

- nesplňují definici aktiv, závazků nebo vlastního kapitálu podle IFRS, a proto budou při převodu odstraněny z rozvahy,
- nesplňují definici výnosu podle IFRS, a proto budou buď časově rozlišeny, nebo přímo odstraněny z výsledovky,

- splňují definici Investice do nemovitostí podle IAS 40, a proto budou vykazovány podle tohoto standardu,
- splňují definici „krátkodobosti“ podle IAS 1, proto je nutno je oddělit od dlouhodobého majetku nebo závazků,
- jsou nehmotným aktivem s tzv. „neurčitelnou“ dobou životnosti, a proto je nutno je podle IAS 38 přestat odpisovat,
- jsou dlouhodobými aktivy drženými k prodeji, a proto je nutno je vykazovat v souladu s IFRS 5,
- mohou mít po převodu jinou pořizovací cenu podle IFRS oproti národní úpravě.

Zde jsou uvedeny pouze nejtypičtější a velmi časté převodní operace. Mezi další avšak méně častější převodní položky patří například některé typy rezerv, zachycení finančních instrumentů, povolenky na emise skleníkových plynů apod.

Při této analýze se využívá znalostí Koncepčního rámce Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Aplikují se zde znalosti definic jednotlivých součástí účetních výkazů a znalost řešení konkrétních oblastí výkazů v rámci jednotlivých standardů.

4.3 Analýza problémů, které nejsou obsaženy v českých účetních výkazech

Analýza problémů se velmi často týká následujících okruhů:

- veškeré leasingové smlouvy vzhledem k nutnosti určit, které kontrakty klasifikovat jako finanční leasing a které jako operativní leasing;
- v případě finančního leasingu, který byl splacen před datem zahajovací rozvahy, je nutno vypočítat zůstatkovou cenu předmětu leasingu k datu zahajovací rozvahy a zařadit tento majetek do aktiv;
- spřízněné strany;
- události po datu rozvahy;
- veškeré probíhající soudní spory;
- poskytnuté záruky;
- funkční měna společnosti;
- podklady pro výpočet obou ukazatelů zisku na akcii;

- podklady pro vykazování podle segmentů;
- závazky související s rekultivací životního prostředí.

4.4 Určení hranice významnosti pro první převod

Hranice významnosti je velmi individuální, jelikož každý vnímá hranici významnosti lehce odlišně. Proto zde není možné určit konkrétní model postupu. Jediné, co by se mělo ctít je, aby zvolená hranice byla na jedné straně zdůvodnitelná a na druhé straně není nízká. To znamená, aby nebyla tak nízká, že by první převod narostl do nezvládnutelných rozměrů a související náklady by byly větší než hodnota informací získaných převodem.

Samotný pojem významnosti má dva aspekty: kvantitativní a kvalitativní. Často se upouští od převodu malých, z kvantitativního hlediska nevýznamných položek. Kvalitativní aspekt však nelze pominout u některých položek, které jsou z kvantitativního hlediska nevýznamné. Při určování hranice významnosti je třeba respektovat obecné pravidlo, že nevýznamné jsou pouze ty položky, jejichž neuvedení či nepřesné vykazování nemůže uživatele účetních výkazů (investora, banku apod.) uvést při ekonomickém rozhodování v omyl.

4.5 Podrobná analýza peněžních částek u převáděných položek

Z předchozích kroků tedy společnost již měla mít vytipované položky účetních výkazů, které budou předmětem převodu a zároveň jsou nad hranicí významnosti. Dále si společnost musí určit, o jaké peněžní částky se bude jednat. V této fázi může nastat problém, a to pokud se při analýze již existujících položek zjistí, že určitá položka bude muset být odstraněna z aktiv (protože nesplňuje definici podle Koncepčního rámce). Předmětem převodu obvykle nebývá celá částka položky, která je uvedena v českých účetních výkazech.

4.6 Volba oceňovacích základů a účetních politik

Pro společnost je velmi důležité, aby si správně zvolila účetní politiku, zejména metody a pravidla, které hodlá používat v rámci účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Pokud si svoji volbu v budoucnu rozmyslí, nastane problém, jelikož případné změny se v účetní politice řeší retrospektivně. Pokud by tedy společnost přijala nějakou účetní politiku v rámci prvního převodu na IFRS, dále by ji aplikovala několik let a poté se rozhodla tuto politiku změnit, musí přepracovat všechny účetní výkazy od data zahajovací rozvahy tak, jako kdyby nově přijatá politika platila od data zahajovací rozvahy podle IFRS. Totéž platí i v oceňovacích modelech standardů, které umožňují právo volby.

4.7 Převod účetních výkazů

U položek, které se budou převádět, musí být známo, jak by se daná situace účtovala v rámci české legislativy. Účtování dle české legislativy se pak zruší a nahradí se účtováním, jak požaduje IFRS, popřípadě se rozdílovou metodou dospěje k výsledkům podle IFRS. Lze použít postup, kdy se přepíše česká rozvaha a výsledovka do tabulkového kalkulátoru a následně se upraví položka po položce, dokud převod konkrétní položky není ukončen, tj. dokud není splněna základní bilanční rovnice.

Převodní tabulka může vypadat například takto:

Tabulka 2: Převodní tabulka 1

Zahajovací rozvaha	Řádek	Česká legislativa netto	Úprava 1	Úprava 2: výzkum nespňující definici aktiv	Úprava 3	IFRS netto
AKTIVA CELKEM (ř. 02+03+31+63)	001						
Pohledávky za upsaný základní kapitál	002						
Dlouhodobý majetek (ř. 04+13+23)	003						
Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004						
Zřizovací výdaje	005						
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	1 000		- 1 000			0
Software	007						
Ocenitelná práva	008						
.....
Nerozdělený zisk minulých let		500 000		- 1 000			499 000
.....

Zdroj:[3]

Nebo jiná podoba:

Tabulka 3: Převodní tabulka 2

Zahajovací rozvaha		Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
AKTIVA CELKEM (ř. 02+03+31+63)	001						
Pohledávky za upsaný základní kapitál	002						
Dlouhodobý majetek (ř. 04+13+23)	003						
Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004						
Zřizovací výdaje	005						
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	1 000			1 000	2	0
Software	007						
Ocenitelná práva	008						
.....
Nerozdělený zisk minulých let		500 000	2	1 000			499 000
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy.

Zdroj:[3]

Po převodu konkrétní položky se musí ještě vykázat nová výše odložené daně, která vyplývá z její nové účetní hodnoty vykazované v souladu s IFRS.

4.8 Sestavení účetní závěrky podle IFRS včetně přílohy (poznámek) k účetním výkazům

Účetní závěrka podle IFRS se povinně skládá ze čtyř výkazů (rozvahy, výsledovky, výkazu o změnách ve vlastním kapitálu a Cash flow) a přílohy. Forma žádného z výkazů není v rámci IFRS pevně stanovena, nicméně jsou k dispozici nepovinné vzory rozvahy, výsledovky a výkazu o změnách ve vlastním kapitálu a výkazu Cash flow. Je tedy vhodné, brát v úvahu uvedené vzory výkazů a doplnit je případnými položkami, jež jsou typické pro odvětví dané společnosti. Pro společnost je také výhodné porovnat několik zahraničních firem, které operují ve stejném odvětví, vykazují podle IFRS a svou účetní závěrku zveřejňují na internetu. Jelikož samotné sestavení přílohy je poměrně pracné, je dobré najít si návod na její sestavení. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví udávají požadavky na zveřejnění, které společnosti musí do jednoho splnit. Tyto požadavky společnosti naleznou buď přímo ve výkazech anebo v příloze (poznámkách) k účetním výkazům. Některé informace mohou být převzaty přímo z přílohy, jež je sestavená podle české legislativy, jiné je nutno nově vytvořit.

Odlišná situace může nastat, pokud je společnost součástí skupiny, která vyazuje podle IFRS (jedná se např. o nadnárodní skupiny, které obchodují se svými cennými papíry na světových burzách). Společnost, jež poprvé připravuje podklady pro konsolidaci pro mateřskou společnost, postupuje dle IFRS 3 Podnikové kombinace, jež obsahuje specifická řešení pro tyto situace.

SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY V ČESKÉ REPUBLICĚ

Účetní závěrku v České republice dle IFRS v akciové společnosti připravuje a zároveň schvaluje Představenstvo a je dále předmětem schválení valnou hromadou akcionářů.

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje na základě ocenění v pořizovacích cenách kromě realizovatelných cenných papírů, finančních aktiv a závazků vykazovaných v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty a derivátů, které jsou oceněny reálnou hodnotou. Účetní hodnoty aktiv a závazků, které jsou zajištěny položkami v konstrukcích zajištění reálné hodnoty, a které jsou jinak vedeny v zůstatkové hodnotě, jsou upraveny s ohledem na změny reálné hodnoty přiřaditelné zajištěným rizikům. Aktiva určená k prodeji jsou oceněna reálnou hodnotou poníženou o náklady k prodeji, pokud je tato hodnota nižší než jejich účetní

hodnota (např. pořizovací cena ponížená o odpisy a ztráty ze znehodnocení). Konsolidovaná účetní závěrka je vyjádřena v milionech korun českých (mil. Kč), které jsou pro Skupinu společnost měnou vykazování.

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém Evropskou unií (EU IFRS).

Cílem účetní závěrky je poskytování informací o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky širokému spektru uživatelů, jde o informace o:

- aktivech, závazcích, vlastním kapitálu;
- výnosech a nákladech včetně zisků a ztrát;
- o vkladech a výplatách vlastníkům;
- o peněžních tocích.

Účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je v souladu s IFRS, tuto skutečnost výslovně a bezvýhradně zveřejňuje v příloze účetní závěrky. Účetní závěrka nemůže být označena, že je v souladu s IFRS, pokud není v souladu s veškerými požadavky IFRS.

5 ODLIŠNOSTI A PODOBNOSTI MEZI IFRS A US GAAP

Tato kapitola se zaměřuje především na ty rozdíly a podobnosti, které se obecně považují za nejvíce významné nebo se vyskytují nejčastěji.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) se používají ve více než 110 zemích a jsou v některých oblastech odlišné od amerických všeobecně uznávaných účetních zásad (GAAP). Prvním klíčovým rozdílem je, že na koncepční úrovni je standard IFRS považován za „účetnictví založené na zásadách“, oproti tomu US GAAP, je považován za „účetnictví založené na pravidlech“. Jelikož je IFRS „založené na zásadách“, pravděpodobně tedy zastupuje a zachycuje ekonomické operace lépe než US GAAP. Následujícím rozdílem může být to, že IFRS je vytvořen soukromou institucí, kdežto US GAAP nikoli. Další z rozdílů mezi oběma účetními rámci jsou uvedeny níže.

Účetní jednotka používající IFRS uvádí jak výkaz zisku a ztráty, tak přehled o změnách vlastního kapitálu jako součást kompletní sady finančních výkazů. U US GAAP podobně jako u IFRS, účetní jednotka sestavuje výkaz o úplném výsledku hospodaření jako součást kompletního souboru účetní závěrky. Výkaz zisku a ztráty může být předkládán i v komentáři k účetní závěrce, nicméně IFRS toto nepovoluje. Podle IFRS účetní jednotka s jedním nebo více dceřiných podniků sestavuje konsolidovanou účetní závěrku. Na rozdíl od IFRS, v US GAAP neexistují žádné výjimky a konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje vždy.

Konsolidace – IFRS upřednostňuje řídicí model, zatímco US GAAP dává přednost rizikově prémiovému modelu. Některé účetní jednotky, které jsou konsolidovány v souladu s FIN 46 (R) – US GAAP, mohou být zobrazeny odděleně v souladu s IFRS.

Výkaz zisku a ztráty – podle IFRS, mimořádné položky nejsou odděleny ve výkazu zisku a ztráty, naopak podle US GAAP, jsou uvedeny až pod čistým ziskem.

Zásoby – Co se týče zásob, tak v souladu s IFRS, nelze používat metodu LIFO (poslední dovnitř, první ven) při účtování výdeje zásob tzn., že firma vydává poslední zakoupené zboží jako první. Oproti tomu, podle US GAAP být použita může. Přitom přechod na jediný způsob kalkulace zásob, by mohl vést k posílení srovnatelnosti mezi zeměmi.

Náklady na vývoj – Tyto náklady mohou být podle IFRS kapitalizovány, při splnění určitých podmínek, nýbrž podle US GAAP jsou považovány za "výdaje".

Zisk na akcii – Podle IFRS zisk na akcii není výpočtem průměru individuálních přechodných období, dle US GAAP je to kalkulace průměrů individuálních přechodných období pravidelných akcií.

Existuje mnoho podobností mezi US GAAP a IFRS, jednou z nich jsou i pokyny týkající se účetní závěrky. Podle obou souborů standardů, je součástí kompletní sady finančních výkazů závěrka zahrnující: výkaz zisků a ztrát, výkaz o finanční pozici a výkaz o úplném hospodářském výsledku. Rovněž IFRS a US GAAP nedefinují žádnou standardní účtovou osnovu ani nepředepisují žádné standardní výkazy. Kromě toho, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a Všeobecně uznávané účetní zásady nejsou povinné, nýbrž dobrovolné. Společnosti se mohou rozhodnout samy, zda budou systémy využívat nebo ne, nikdo je totiž nenutí. Mají společnou odlišnost od národních systémů a to, že nevykazují především pro stát ke zjištění daňové povinnosti, ale zaměřují se v první řadě na investory. Z praktického hlediska jsou však IFRS a US GAAP dva různé účetní systémy.

6 PŘEDPOKLÁDANÝ VÝVOJ

Snaha o postupnou harmonizaci, přechází až v konvergenci účetních systémů na světové úrovni. Dochází k postupnému sblížení dvou největších systémů, US GAAP a IFRS, dá se tedy v budoucnu očekávat možný vznik jediného uceleného systému. IFRS a US GAAP k sobě čím dál více konvergují, jedná se o velice náročný a dlouhý proces, který vyžaduje vstřícný přístup z obou stran. Je tedy pravděpodobné, že i nadále se budou tyto systémy sblížovat, i když nemusí být zcela jisté, že IFRS a US GAAP budou i v budoucnu konvergovat. Z posledních dostupných informací vyplývá, že US GAAP jsou používány zatím pouze v USA. Zde je používá něco málo přes 10 000 společností již více než 70 let.

Zatímco do roku 2005 používalo systém IFRS jen asi 300 společností, počínaje rokem 2005 se počet společností zvýšil až na 7 000. V roce 2009 celkem 117 zemí světa požadovalo či alespoň umožňovalo sestavení účetní závěrky podle IFRS. Mezi těchto 117 zemí patřilo např. Rusko, Nový Zéland či Austrálie. Prozatím IFRS využívá něco málo přes 100 zemí.

Pravděpodobnost, že by IFRS v blízké době nahradil US GAAP není příliš velká. IAS sice má za cíl stát se světovým účetním systémem, ale dosud se k tomuto cíli nedopracoval, protože IAS/IFRS ještě neakceptují všechny burzy světa. Jelikož IAS/IFRS nejsou akceptovatelné na celém světě, nemohou se tedy stát světovým účetním systémem.

Všechny burzy světa sice také neakceptují US GAAP, nicméně stačí, že US GAAP akceptuje burza v USA, která představuje zlatý standard světa. Jelikož americký kapitálový trh je větší než všechny kapitálové trhy celého zbytku světa dohromady. Na tomto místě se setkává většina investorů světa, kde obchodují s akciami.

Komise pro cenné papíry a burzy (SEC) dnes umožňuje firmám, které používají IAS (nebo jiné účetní standardy) vstup na americký kapitálový trh, ale klade si za podmínku tvorbu úprav pomocí srovnávací tabulky. V těchto úpravách se vysvětlují vybrané rozdíly mezi US GAAP a systémem, který firmy používají. Srovnávací tabulka rovněž prezentuje, jak by operace vypadaly, pokud by byly připravené podle US GAAP. Pokud by např. chtěla firma emitovat své cenné papíry na otevřeném trhu v USA, musí své výkazy buď vykázat podle pravidel US GAAP, nebo je musí doplnit srovnávací tabulkou. Cizí firmy mají samozřejmě také možnost rovnou vést své účetnictví podle US GAAP. V tomto případě SEC žádné úpravy nevyžaduje.

Přestože SEC považuje IFRS za kvalitní, stále vnímá jeho mezery, které nepředstavují nepřekonatelný problém. V každém systému jsou nějaké mezery a je dost možné, že US

GAAP jich má zřejmě i více, i když to Američané popírají. Rovněž co SEC nejspíše vadí, je že sama nebude moct ovlivňovat tvorbu IFRS do takové míry, jako dosud ovlivňovala tvorbu US GAAP.

V současné době dochází k velmi silným tlakům na konvergenci US GAAP a IFRS, a to zejména ze strany Spojených států amerických. Přestože, by mělo jít o vzájemnou konvergenci, je již dnes zcela jasné, že Američané se snaží zejména o přiblížení IFRS k US GAAP. Celá konvergence, by tedy dle Spojených států amerických vypadala tak, že by na straně IFRS bylo provedeno daleko více úprav a změn než na straně US GAAP. Důvodem této situace je, že Američané vidí US GAAP jako daleko kompletnější. I když je pravdou že, obsahují více než 145 standardů a jsou rozsáhlejší než standardy IFRS.

Pokud se IFRS skutečně má stát celosvětový, možná by bylo dobré zjistit, proč USA a další země váhají s jeho přijetím a rozvojem.

Velká část americké odborné veřejnosti stále vnímá IFRS jako „evropský“ systém, který sice má ambice se někdy v budoucnu stát globálním, ale k tomu má zatím poměrně daleko. Hlavní překážka, která brání přijetí IFRS je zatím nepříliš vhodné prostředí. Aby se tento systém dal aplikovat, je nezbytné, aby IFRS bylo nezávislé na místní politice. S tímto ovšem nebude souhlasit žádný individuální politik, navíc je potřeba mít mezinárodní souhlas a určitou politickou vůli.

Pokud by tedy americká burza začala akceptovat IFRS a podařilo by se překonat i další překážky, měl by tento systém opravdu velkou šanci, stát se celosvětově uznávaným. Ale minimálně v Evropě se bude tento účetní systém neustále rozvíjet a rozrůstat. I samotná Evropská komise chce, aby veškeré podniky v EU přešly na systém účetnictví podle IAS/IFRS.

Již před vstupem České republiky do Evropské unie, bylo podmínkou, že IFRS budou částečně uplatňovány. Po vstupu jsou Mezinárodní účetní standardy platné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. I Česká republika postupně směřuje k harmonizaci účetnictví a možná i k postupnému přejímání mezinárodních účetních standardů do tuzemské legislativy tak, jak to činí řada jiných zemí. V dnešní době globalizace a mezinárodního propojování podniků se tento krok jeví přinejmenším jako logický.

Na závěr je třeba upozornit, že na toto vše má vliv i politická situace, tak je možné, že po dalších volbách, bude všechno úplně jinak.

7 NÁVRHY A JEJICH FORMULACE

Harmonizace účetních systému je neustálý proces, který je nepříznivě ovlivňován odlišnostmi jednotlivých účetních systému různých zemí. Mezinárodní harmonizační proces je způsobován rozvojem kapitálového trhu, internacionalizace, neustále se zvyšujícím počtem nadnárodních korporací a pohybem kapitálu.

Na účetní systémy každé země navazuje finanční výkaznictví, které je významně ovlivňováno povahou právního systému a vztahem účetního a daňového systému. Každá země si však klade jiné požadavky na to, jak má vypadat účetnictví a zobrazení účetní závěrky. Účetnictví a účetní výkaznictví slouží při řízení podniků, ale zároveň i jako zdroj informací pro externí uživatele, jimiž jsou investoři, věřitelé, obchodní partneři, státní orgány a další uživatelé účetních informací.

I když se v rámci harmonizace snaží dát do souladu, je velmi těžké sjednotit účetní systémy jednotlivých zemí, tak aby byly účetní výstupy srozumitelné a srovnatelné pro všechny externí uživatele. Z tohoto hlediska by bylo dobré, sjednotit účetní systémy do jednoho harmonického, tak aby byly i srovnatelné v celosvětovém měřítku.

Nicméně aby bylo možné úspěšně harmonizovat účetní výkaznictví, je nutné držet se pár podmínek. Na tuto skutečnost je třeba vyspělost země, harmonizace a vymahatelnost obchodního práva, vyspělost kapitálového trhu a vysoká úroveň řízení a správy podniků.

V současné době existují dva významné účetní systémy, které jsou významným nástrojem celosvětové harmonizace účetního výkaznictví, jimiž jsou US GAAP a IFRS. Oba se sice pokouší o vzájemný soulad, nicméně USA ani Evropa se prozatím nechce „svého“ systému vzdát a začít používat ten druhý. Je to celkem logické, US GAAP již existují desítky let a mají určitou tradici a stále velmi dobře fungují. Jelikož regulace GAAP je založena na zevšeobecnování postupů, jež se vyvinuly z praxe a které byly mezi lidmi v praxi všeobecně akceptovány na základě dohody.

Naopak IFRS vznikly nově a dá se tedy předpokládat, že budou v něčem lepší a budou více odpovídat současným potřebám jak podniků, tak i investorů. Pokud by konvergence těchto systémů dále pokračovala, mohl by vzniknout ve vzájemné spolupráci pouze jeden systém platný pro všechny. Pokud by byl uznáván pouze jeden systém, mohli by společnosti působit jak na evropských trzích tak i na amerických, aniž by upravovali své účetnictví podle druhého systému.

V České republice je zatím povinná aplikace IFRS pouze pro společnosti, jež mají cenné papíry registrované na regulovaných veřejných trzích v některém z členských států Evropské unie. Tyto společnosti pak sestavují účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Avšak stálo by za zvážení, jestli povinnost vést účetnictví, tak jak udává IFRS nevyžadovat jako povinné pro všechny společnosti, anebo alespoň aplikovat nejvýznamnější úpravy IFRS do české účetní legislativy.

ZÁVĚR

V souvislosti s budováním jednotného kapitálového trhu Evropské unie je na harmonizaci účetních systémů kladen stále větší důraz a s postupující globalizací i napříč světovými kapitálovými trhy. S tím je spojen požadavek vytvoření jednotných pravidel na srozumitelnost a srovnatelnost účetních informací, tak aby byly z celosvětového hlediska srovnatelné. Kapitálové trhy vyžadují přesné podmínky, které musí splňovat cenné papíry společností, se kterými chtějí na trhu obchodovat. A vyžadují srovnatelné informace vyplývající z účetních výkazů. Překážkou ve sblížení je určitě odlišnost v právních systémech jednotlivých států.

Cílem této práce bylo přiblížení celosvětové regulace účetnictví. Práce byla rozdělena do dvou částí, a to na část teoretickou a praktickou. V první části této práce je poskytnut ucelený pohled na regulaci účetnictví a jeho historický vývoj i současný stav. Je zde rozdělena harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie a úprava účetnictví v celosvětovém měřítku.

Ve druhé kapitole jsou vymezeny čtyři historické etapy, které se týkaly direktiv, jejich vydávání, strategie, modernizace a dovršení. Nejvýznamnějšími z direktiv jsou čtvrtá, šestá a sedmá směrnice Rady.

Další kapitola popisuje tři současné proudy usměrňování, jimiž jsou Účetní direktivy Evropské unie, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví a Americké obecně uznávané účetní standardy. Blíže jsou zde uvedeny dva z nich – IFRS a US GAAP, které se poslední dobou stále více snaží o vzájemnou konvergenci. Kapitola se blíže nevěnuje Evropským direktivám, které sice již byly několikrát novelizovány, upravovány a doplňovány, avšak stále zůstávají zastaralé a nepružné. Pro dnešní účetnictví jsou prakticky nevyhovující, neboť neupravují některé účtování.

Praktická část této práce byla započata ve čtvrté kapitole. Druhá část je rozdělena do čtyř kapitol. Nejprve byla věnována pozornost IFRS, konkrétně realizaci převodu účetnictví podniku sestavené dle platné české účetní legislativy na účetnictví v souladu s IFRS. Dále jeho první aplikaci, která pro společnosti není nikterak jednoduchá, zejména vzhledem k rozdílnostem oproti české účetní legislativě. Nicméně pro první přijetí mezinárodních účetních standardů se používá standard IFRS 1, který obsahuje několik povinných a nepovinných výjimek, které přijetí společností usnadňují. Z důvodu systematičnosti a přehlednosti byla aplikace přijetí rozdělena do několika etap. Každá etapa detailně popisuje, co všechno musí firma udělat, aby mohl být převod uskutečněn.

Pátá kapitola rozebírala nejdůležitější vzájemné odlišnosti a podobnosti mezi IFRS a US GAAP. Analyzovány byly rozdíly z oblasti konsolidace, výkazu zisku a ztrát, zásob, nákladů na vývoj či zisku na akcii. Byl zde uveden i jejich rozdíl od ostatních standardů, a to ten, že jejich používání není povinné a zaměřují se v první řadě na investory.

V šesté kapitole byl nastíněn jakýsi směr, jakým by se harmonizace mohla ubírat do budoucnosti. V dnešní době, kdy je kladen důraz na harmonizaci v účetnictví, za který může postupující globalizace obchodu a internacionalizace, je téměř nutné mít účetní systémy v souladu. Lze tedy do budoucna očekávat vznik jediného systému, nebo alespoň stále rostoucí vzájemnou konvergenci již existujících systémů.

Poslední kapitola navázala na předchozí a zaměřovala se na návrhy a jejich hodnocení v rámci celosvětové harmonizace. Kapitola se také dotýkala dvou současných účetních standardů US GAAP a IFRS, které jsou významným nástrojem celosvětové harmonizace účetního výkaznictví a které by v budoucnosti mohly tvořit základ spojování. Avšak pouze za předpokladu neustálého sblížování těchto standardů.

Závěrem je třeba říci, že vzhledem k výše zmíněnému se v dnešní době bez vzájemné harmonizace US GAAP a IFRS neobejdeme, jedná se o nezbytnou součást celosvětového účetnictví.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] AZ data [online]. 2015 [cit. 2015-03-27]. Dostupné z: <http://www.az-data.cz/slovník/ucetnictvi-definice>
- [2] BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ;. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [3] Daňari online [online]. 2015 [cit. 2015-05-12]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1033v1009-prvni-prevod-ucetni-zaverky-na-mezinarodni-standardy-ucetniho/>
- [4] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: aktualizované a rozšířené vydání. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, xi, 327 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-3652-2.
- [5] EKONOMIKON.CZ [online]. 2014 [cit. 2015-03-27]. Dostupné z: <http://www.ekonomikon.cz/ucto/ucetnictvi>
- [6] HRONOVÁ, Stanislava. Národní účetnictví: nástroj popisu globální ekonomiky. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2009, xix, 326 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-153-6.
- [7] JASCH, Christine. Environmental and material flow cost accounting: principles and procedures. New York: Springer, c2009, xxvi, 194 s. ISBN 978-1-4020-9027-1.
- [8] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013, 448 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1.
- [9] KOVANICOVÁ, Dana a Pavel KOVANIC. Poklady skryté v účetnictví. 6., aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2001, 274 s. ISBN 80-7273-047-9.
- [10] KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví: světový koncept. Vyd. 4., aktualiz. Praha: Polygon, 2003, viii, 524 s. ISBN 80-727-3090-8.
- [11] MÁČE, Miroslav. Účetnictví a finanční řízení. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 551 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4574-9.
- [12] MLÁDEK, Robert. Světové účetnictví: US GAAP, české účetnictví, slovníky. Praha: Linde, 1998, 687 s. Praktické příručky. ISBN 80-7201-109-x.

- [13] Podvojne-ucetnictvi [online]. 2012 [cit. 2015-03-27]. Dostupné z: <http://podvojne-ucetnictvi.webnode.cz/co-je-ucetnictvi/co-je-ucetnictvi/>
- [14] Wikipedie: Účetnictví [online]. 2015 [cit. 2015-03-27]. Dostupné z: <http://cs.wikipedia.org/wiki/%C3%9A%C4%8Detnictv%C3%AD>
- [15] ŽÁROVÁ, Marcela. Regulace evropského účetnictví: aktualizované a rozšířené vydání. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2006, 184 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 80-245-1046-4.

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Přehled mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS..... - 49 -

Příloha A

Příloha A: Přehled mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS

IAS	1	Zveřejňování účetní závěrky
IAS	2	Zásoby
IAS	7	Výkaz peněžních toků
IAS	8	Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby
IAS	10	Události po rozvahovém dni
IAS	11	Stavební smlouvy
IAS	12	Daně ze zisku
IAS	14	Výkazy segmentů
IAS	16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS	17	Leasingy
IAS	18	Výnosy
IAS	19	Zaměstnanecké požitky
IAS	20	Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS	21	Dopady změn směnných kursů cizích měn
IAS	23	Výpůjční náklady
IAS	24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS	26	Penzijních plánů
IAS	27	Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků
IAS	28	Investice do přidružených podniků
IAS	29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS	30	Zveřejnění ve finančních výkazech bank a podobných finančních institucí
IAS	31	Investice do společných podniků
IAS	32	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
IAS	33	Zisk na akciích
IAS	34	Mezitimní účetní vykázování
IAS	35	Ukončované činnosti
IAS	36	Snížení hodnoty aktiv
IAS	37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS	38	Nehmotná aktiva
IAS	39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS	40	Investice do nemovitostí
IAS	41	Zemědělství
IFRS	1	První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS	2	Odměny vázané na vlastní kapitál
IFRS	3	Podnikové kombinace
IFRS	4	Pojistné smlouvy
IFRS	5	Stálá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti