



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ

ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

INSTITUTE OF FINANCES

Vybrané rozdíly účtování dle US GAAP, IFRS a účetnictvím platným dle české legislativy v podmínkách TRANS TECHNIK, spol.s.r.o.

SELECTED DIFFERENCIES IN ACCOUNTING ACCORDING TO US GAAP, IFRS AND VALID CZECH LEGISLATION IN THE TERMS OF THE TRANS TECHNIK, SPOL.S.R.O.

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

Bc. Vendula Jurajdová

AUTHOR

VEDOUCÍ PRÁCE

Ing. Helena Hanušová, CSc.

SUPERVISOR

BRNO 2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Vendula Jurajdová

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských, magisterských a doktorských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Vybrané rozdíly účtování dle US GAAP, IFRS a účetnictvím platným dle české legislativy v podmínkách TRANS TECHNIK, spol. s.r.o.

v anglickém jazyce:

Selected Differences in Accounting According to US GAAP, IFRS and Valid Czech Legislation in the Terms of the TRANS TECHNIK, spol. s.r.o.

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza současného stavu - na základě poznatků z odborné literatury a s přihlédnutím ke specifickým TRANS-TECHNIK, spol.s.r.o. vytypovat

významné rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních případů zaúčtovat je v podmínkách TRANS-TECHNIK spol. sro

Vlastní návrhy řešení - zpracovat srovnání dopadů účtování vybraných účetních případů především do nákladů a výnosů. Na základě tohoto porovnání formulovat doporučení pro TRANS-TECHNIK, spol. s.r.o.

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Podle § 60 zákona č. 121/2000 Sb. (autorský zákon) v platném znění, je tato práce "Školním dílem". Využití této práce se řídí právním režimem autorského zákona. Citace povoluje Fakulta podnikatelská Vysokého učení technického v Brně. Podmínkou externího využití této práce je uzavření "Licenční smlouvy" dle autorského zákona.

Seznam odborné literatury:

FLOOD J., GAAP 2013 Generally accepted accounting principles. Wiley, 2013. ISBN 978-1-118-27725-6.

HINKE, J. Účetnictví podle IAS/IFRS. Praha: Alfa Publishing, s.r.o., 2006. ISBN 80-86851-49-4.

KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Praha: BOVA POLYGON, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

MLÁDEK, R. Světové účetnictví. 2. vydání. Linde Praha, 2002. ISBN 80-7201-349-1.

VYSUŠIL, J. České a americké účetnictví. Ostrava: MONTANEX, a.s., 1998. ISBN 80-85780-97-6.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2006, Národní účetní rada, 2250 stran

Vedoucí diplomové práce: Ing. Helena Hanušová, CSc.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2015/16.





prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu



doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan

V Brně, dne 30. 11. 2015

ABSTRAKT

Diplomová práce si klade za cíl vybrat podstatné rozdíly v metodikách finančního účetnictví platného v prostředí České republiky, v Mezinárodních účetních standardech a ve standardech US GAAP. Rozdíly jsou doplněny o údaje z účetního prostředí firmy TRANS-TECHNIK, spol. s.r.o. První část práce vymezuje jednotlivé koncepční rámce v českém účetnictví, kontinentálním a anglosaském. Analytická část se zaměřuje na rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních položek v uváděných účetních systémech, včetně podmínek platných ve firmě.

ABSTRACT

This master's thesis aims to select significant differences in financial accounting methodologies used in the Czech Republic, the International Accounting Standards and US GAAP. Differences are highlighted by data from the accounting environment of the company TRANS-TECHNIK, spol. s.r.o. The first part defines the different conceptual frameworks in Czech accounting, continental and Anglo-Saxon. The analytical part focuses on the differences in the way of the capturing of selected accounting items featured in the accounting systems, including conditions prevailing in the company.

KLÍČOVÁ SLOVA

Finanční účetnictví, účetnictví v ČR, Americké účetní standardy US GAAP, Mezinárodní účetní standardy IFRS, účetní výkazy, rozdíly v účtování.

KEYWORDS

Financial accounting, accounting in CZ, US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), International Financial Reporting Standards (IFRS), financial statements, differences in accounting.

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

JURAJDOVÁ, V. Vybrané rozdíly účtování dle US GAAP, IFRS a účetnictvím platným dle české legislativy v podmínkách TRANS TECHNIK, spol.s.r.o. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2016. 86 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Helena Hanušová, CSc.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 20. ledna 2016

.....

PODĚKOVÁNÍ

V první řadě bych chtěla poděkovat své vedoucí Ing. Heleně Hanušové, CSc. za odborné vedení práce a poskytování rad při zpracování diplomové práce.

Dále děkuji Ing. Petru Láskovi za vstřícnost a umožnění zpracování diplomové práce s využitím informací o firmě TRANS-TECHNIK, spol.s.r.o.

OBSAH

ÚVOD.....	7
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	8
1. TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....	10
1.1 Finanční účetnictví.....	10
1.1.1 Charakteristika finančního účetnictví.....	10
1.1.2 Regulace finančního účetnictví.....	12
1.1.3 Obecné problémy finančního účetnictví.....	18
1.2 Tři pojetí finančního účetnictví.....	20
1.2.1 České účetnictví.....	20
1.2.2 Mezinárodní účetní standardy (IFRS).....	21
1.2.3 Americké účetní standardy (US GAAP).....	22
1.2.4 Harmonizace českého účetnictví a IFRS.....	24
1.2.5 Harmonizace IFRS a US GAAP.....	24
1.3 Koncepční rámce jednotlivých pojetí finančního účetnictví.....	25
1.3.1. České účetnictví.....	25
1.3.2 Mezinárodní účetní standardy (IFRS).....	29
1.3.3 Americké účetní standardy (US GAAP).....	31
1.4 Komparace jednotlivých pojetí finančního účetnictví.....	35
2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU.....	36
2.1 Popis firmy.....	36
2.1.1 Historie firmy.....	36
2.1.2 Současnost firmy.....	37
2.2 Vývoj českého účetnictví.....	37
2.3 Vybrané účetní rozdíly.....	39
2.3.1 Rozdíly v účetních výkazech.....	39
2.3.2 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných položek v účetnictví.....	48
3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ.....	74
3.1 Mezinárodní účetní standardy.....	74
3.2 Americké účetní standardy.....	75
3.3 Moje doporučení firmě.....	76
ZÁVĚR.....	78

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	80
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	84
SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK	85
SEZNAM POUŽITÝCH PŘÍLOH	86

ÚVOD

Uvádí se, že účetnictví je staré jako lidstvo samo, neboť sleduje majetek a hospodaření s majetkem. V průběhu staletí se přizpůsobovalo realitě života a dokázalo plnit stále se zvyšující nároky uživatelů.

Ke slovu účetnictví se často přiřazují různá přídavná jména, například jednoduché, podvojně, manažerské, finanční aj. Asi nejznámější slovní spojení je finanční účetnictví. Možná z toho důvodu, že i laik si s tímto přídavným jménem spojí slovo finance. A může tak nabýt dojmu, že právě toto účetnictví mu poskytne informace pro jeho možná, například investiční, rozhodnutí.

I když finanční účetnictví je celosvětově známý nástroj, není ve všech zemích, ani světadílech stejné. Vychází z různých historických regionálních souvislostí. Díky globalizaci světa se národně odlišná účetnictví snaží přibližovat, harmonizovat.

Hlavním důvodem harmonizace je zabezpečení srovnatelnosti vykazovaných informací pro potřeby investorů a dalších uživatelů.

Dnes jsou asi nejznámější dva systémy finančního účetnictví, které podrobně popisují postup a stanovují pravidla pro překlopení účetních výkazů na světovou úroveň, tak aby i zahraniční investoři dokázali vyčíst a pochopit ekonomický stav podniku. Jedná se o Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards – IFRS) a Americké všeobecně uznávané účetní principy (US Generally Accepted Accounting Principles – US GAAP).

V současné době pracuji jako ekonomka v neziskové organizaci a zjistila jsem, že existují i v rámci jednoho státu (v České republice) rozdíly mezi účetními jednotkami. To mě motivovalo k výběru tohoto tématu, kdy očekávám získání určitého nadhledu a chci vnímat účetnictví v širších souvislostech. K výběru tématu přispěl i krátký pobyt ve Spojených státech amerických.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Pokud vyjdeme z pojmu finančního účetnictví, kdy předpokládáme, že tento nástroj naplňuje příslušná očekávání uživatelů na celém světě, můžeme si stanovit následující hypotézu:

Standardy IFRS jsou postaveny na podobných principech jako US GAAP a v obou systémech jsou mnohé otázky řešeny obdobným způsobem, neboť se jedná o systémy finančního účetnictví. Finanční účetnictví, platné v podmínkách České republiky, tyto principy také obsahuje.

Cílem této diplomové práce je zjistit shody a rozdíly v metodikách US GAAP, IFRS a účetnictvím platné dle legislativy ČR, a prezentovat je prostřednictvím účetních případů v podmínkách firmy TRANS-TECHNIK, spol. s.r.o.

Pro dosažení zvoleného cíle diplomové práce budou použity metody: **analýza** (jako „Základní myšlenkový postup, který rozkládá vymezený celek na jeho prvky. Descartes se ve snaze – rozdělit každý z problémů, které bude zkoumat, na tolik částíček, kolik je možno a kolik je třeba, abych problém lépe rozřešil – uvádí analýzu jako druhou zásadu své metody, která mu má umožnit nacházet jednoduché ideje.“¹), **syntéza** („Syntéza je opakem analýzy. Jde o intelektuální postup, který na základě zkušenosti nebo logiky postupuje od nejjednodušších pojmů nebo výpovědí ke složitějším.“²), **komparace** („Podstatou metody je tvůrčí myšlenkový proces, jehož cílem je vyhledávání objektů, které jsou tvarem, složením, rozměry, hmotností apod. podobné výrobku nebo procesu, jenž je předmětem racionalizace.“³) a v neposlední řadě **dedukce** („Úsudek se nazývá deduktivním, jestliže logicky vyjadřuje závěr, nutně vyplývající z daných výroků. V úzkém smyslu je dedukce myšlenková operace, která z jedné nebo více premis vyvozuje výrok, který je jejich logickým důsledkem.“⁴).

Z hlediska vlastního postupu nejprve dojde ke studiu literatury a alternativních zdrojů informací, umožňujících provedení komparace přístupů třech účetních systémů. Dále

¹ G. Durozoi, A. Roussel. *Filozofický slovník*. EWA Edition, Praha, 1994. Str. 11

² G. Durozoi, A. Roussel. *Filozofický slovník*. EWA Edition, Praha, 1994. Str. 294

³ G. Durozoi, A. Roussel. *Filozofický slovník*. EWA Edition, Praha, 1994. Str. 340

⁴ G. Durozoi, A. Roussel. *Filozofický slovník*. EWA Edition, Praha, 1994. Str. 51

jednotlivé rozdíly budou porovnávány a z těchto zjištění budou formulována možná doporučení pro firmu TRANS-TECHNIK, spol. s.r.o.

Práce je rozdělena do dvou základních částí. První část se věnuje teoretickým východiskům práce, kdy seznamuje s obecným pojmem finanční účetnictví a dále vymezuje tři jeho pojetí v podobě českého finančního účetnictví, v podobě mezinárodních účetních standardů a v podobě amerických účetních standardů.

Ve druhé části této práce je provedena analýza současného stavu a jsou zde uvedeny vlastní návrhy řešení. Konkrétně druhá kapitola popisuje zkoumanou firmu TRANS-TECHNIK, spol. s.r.o. a nastiňuje vývoj českého účetnictví. Dále se věnuje rozdílům v samotném výkaznictví těchto systémů a zachycování vybraných účetních položek. Třetí kapitola pak prostřednictvím účetních případů z oblasti účtování nákladů a výnosů, tyto rozdíly konkretizuje v podmínkách firmy.

1. TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

1.1 Finanční účetnictví

1.1.1 Charakteristika finančního účetnictví

„Účetnictví se v průběhu svého dlouhého historického vývoje zformovalo ve specifickou ekonomickou disciplínu. Její výjimečnost a nezastupitelnost spočívá ve schopnosti systémového, nepřetržitého, úplného a komplexního kvantitativního vyjádření průběhu hodnotové a finanční stránky hospodářské činnosti vyčleněné hospodářské jednotky, entity.

Nezastupitelnost účetnictví jako specifické ekonomické disciplíny spočívá v tom, že umožňuje:

- uskutečnit měření a kvantifikaci hodnotových a finančních stavů a toků a systémově je zobrazit ve společném peněžním vyjádření;
- věcně rozlišit a jednoznačně kvantitativně vyjádřit základní kategorie činnosti podniku (majetek, dluhy, vlastní jmění, náklady, výnosy, hospodářský výsledek);
- systemizovat změny majetku, dluhů a vlastní jmění příslušejícímu období;
- kvantifikovat hospodářský výsledek daného období jako konečný důsledek změn vlastního jmění.

Předmětem finančního účetnictví obecně je tedy měření a kvantifikace hodnotových a finančních stavů a toků určité ekonomické entity.⁵

„Finanční účetnictví představuje dostatečně stejnotvárný systém odrazu hodnotové a finanční stránky činnosti podniku, umožňující poznání a vyhodnocování hospodářské činnosti podniku jako celku i jeho jednotlivých oblastí.

Údaje vykazované v účetnictví nabývají smysl a význam teprve jejich využitím příslušnými uživateli. Tím je zdůrazněna informační funkce účetnictví a jeho úloha jako informačního zdroje.

⁵ Kolektiv autorů. *Účetnictví II*. Svaz účetních, Bilance, 1997; str. 21

V jeho orientaci na **vnitřní rozměr** činnosti podniku poskytuje informace, které využívá management podniku a jeho orgány.

Výrazný posun se však projevuje v uplatnění **externí informační funkce** účetnictví, kde adresáty a uživatelé příslušných informací jsou různé externí subjekty, které jsou na činnosti podniku určitým způsobem zainteresované. Úlohou externího finančního účetnictví je poskytnout jim informace, které potřebují pro jejich rozhodování o dalším vztahu k dané entitě. Jsou to například vlastníci a investoři, poskytovatelé úvěrů, dodavatelé a obchodní věřitelé, zákazníci, široká veřejnost, stát a jeho orgány, atd.“⁶

„Různorodost zájmů vnějších subjektů, podpořená jejich právy a nároky, je tak široká, že neumožňuje absolutně stejnoměrné uspokojení informačních požadavků všech adresátů. Proto externí finanční účetnictví musí objektivně preferovat určitou skupinu uživatelů a tomu přizpůsobit i své zásadní zaměření. V tomto směru se projevují **dvě základní tendence**.

Pro **anglo-americkou oblast** je charakteristické preferování zájmů vlastníků a investorů a zároveň zajištění informací, které potřebují k zabezpečení jejich práv a nároků. V tomto směru nabývá na významu kritérium výnosnosti a z toho vyplývající požadavky na informace o skutečné výši hospodářského výsledku.

Naproti tomu pro **kontinentální Evropu** je charakteristické tradiční preference zájmů věřitelů, dodavatelů a obchodních partnerů. V tomto směru se prosazují požadavky na věrohodné informace o stavu majetku a jeho likviditě, dostatečně zajišťujícího jejich nároky a práva.

Externí zainteresované subjekty vystupují vůči dané entitě jako nositelé různých nároků a práv. Tyto jejich zájmy vyžadují ochranu, která má v mnoha směrech i závazný právní rámec. V tomto směru podléhá externí finanční účetnictví závazné regulaci zaměřené na obsah a formu účetního zpravodajství.

Účetní zpravodajství se zajišťuje komplexem informačních zdrojů s rozdílnou mírou závaznosti.

⁶ Kolektiv autorů. *Účetnictví II*. Svaz účetních, Bilance, 1997; str. 22

Základní informace poskytují základní účetní výkazy (rozvaha, výsledovka a určitá forma výkazu o změnách finanční situace). Rozvaha je zdrojem informací o finančním stavu a situaci daného podniku.⁷ „Výsledovka poskytuje informace o výnosnosti podniku a dosaženém hospodářském výsledku. Výkaz o změnách ve finančním stavu (např. výkaz o peněžních tocích) vypovídá o účelnosti využití peněžních toků v jednotlivých oblastech činnosti podniku a pravděpodobnosti reprodukce peněz v budoucnosti.

Účetní zpravodajství představuje vzájemně propojený soubor informačních zdrojů závazného a příležitostného charakteru, které vybavují zainteresované subjekty informacemi potřebnými pro jejich rozhodování.“⁸

„Účetnictví obecně je díky svým metodickým prostředkům dostatečně věrohodným informačním zdrojem. Z hlediska informační funkce však taková abstraktní věrohodnost ve smyslu formální adekvátnosti odrazu nepostačuje. Konkrétní podobu získává věrnost odrazu v podobě **kritéria pravdivého a věrného zobrazení**, který zdůrazňuje hodnotu informací pro potřeby rozhodování.

Kritérium pravdivého a věrného zobrazení zdůrazňuje požadavek poskytnout zainteresovaným subjektům takový obraz o majetku, dlužích, finančním stavu, hospodářském výsledku a výnosnosti dané entity, který odpovídá skutečným poměrům.

Uplatnění kritéria jako nadřazeného principu je spojeno se zásadou, podle které má v účetním zpravodajství **přednost vyjádření ekonomické podstaty před právní formou**. Je to typické pro anglo-americké pojetí, založené na precedenčním zvykovém právu a na postupech všeobecně uznávaných praxí, avšak i zde jen ve zcela výjimečných případech. Pro kontinentální Evropu (v podmínkách velmi podrobné obchodní legislativy) je představa o možném odchýlení se od závazné legislativy cizí.“⁹

1.1.2 Regulace finančního účetnictví

Regulaci účetnictví lze rozdělit na vnitřní a vnější, přičemž na obě tyto regulace se dá dívat dvojím způsobem, a to z pohledu státu a z pohledu konkrétní účetní jednotky. Z pohledu státu se dá považovat za vnější regulaci mezinárodní harmonizaci, konkrétně

⁷ Kolektiv autorů. *Účetnictví II*. Svaz účetních, Bilance, 1997; str. 23

⁸ Kolektiv autorů. *Účetnictví II*. Svaz účetních, Bilance, 1997; str. 24

⁹ Kolektiv autorů. *Účetnictví II*. Svaz účetních, Bilance, 1997; str. 25

prostřednictvím mezinárodních standardů, ke kterým se účetnictví v ČR stále přibližuje, a za vnitřní regulaci můžeme považovat právní rámec účetnictví, který je tvořen zákonem o účetnictví a návaznými předpisy.

Naopak pro účetní jednotku působící v rámci České republiky je vnější regulací zákon o účetnictví a vnitřní regulaci pak tvoří její vnitřní předpisy.

Vnější regulace účetní jednotky

Relevantní česká legislativa upravující finanční účetnictví je **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**.

„Pojetí platného zákona o účetnictví vychází zejména z ustanovení Čtvrté a Sedmé směrnice Rady evropských společenství, které se vztahují k účetnictví a z našich dosavadních tradic i teoretických poznatků.“¹⁰

„Některé subjekty jsou svými aktivitami natolik specifické, že je potřeba jejich účetnictví v některých oblastech odlišit, proto jsou těmito skupinám subjektů věnované **speciální vyhlášky**. Vyhlášky se mimo jiné zabývají rozsahem a způsobem sestavování účetní závěrky, obsahovým vymezením položek účetních výkazů.

Dalšími regulacemi jsou **České účetní standardy** a další regulace, které více či méně ovlivňují vedení účetnictví v ČR, jsou např. zákon o daních z příjmů, zákon o auditorech, zákon o dani z přidané hodnoty aj.“¹¹

Vnitřní regulace účetní jednotky

„Nesmíme také zapomenout na vnitřní směrnice neboli interní regulace účetnictví. Jedná se o interní dokument, ve kterém jsou zpracovány a zdokumentovány různé metody, postupy uvnitř účetní jednotky. Odráží to fakt, že metod a postupů je více a účetní jednotka musí průkazným způsobem dokázat, které zvolila. Vnitřní směrnice je schválena odpovědnými osobami v dané společnosti.

¹⁰ <http://beneslenka.webnode.cz/statnice-2011/okruhy-otazek-k-szz/a-financni-ucetnictvi-manazerske-ucetnictvi-pokrocile-ucetnictvi-financni-analyza-audit-dane/a3-vseobecne-ucetni-zasady-ucetni-principy-a-ucetni-metody/>, autor L. Benešová

¹¹ <http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Ucetnictvi-od-A-do-Z-3-dil-Deleni-ucetnictvi-a-legislativa&idc=74>, autor J. Navrátil

I v tomto smyslu se dá říci, že každá účetní jednotka je originálním subjektem a proto z hlediska účetnictví je na ni třeba nahlížet.“¹²

Nadnárodní regulace

„Zajištění práv a nároků externích subjektů vyžaduje určitou regulaci účetního zpravodajství. Její rozsah a míra závaznosti je v jednotlivých zemích podmíněna historickým vývojem, a je proto charakteristická i určitými rozdíly. Vývoj v posledních letech směřuje k harmonizaci účetního zpravodajství na evropské a celosvětové úrovni.

Anglo-americký systém závazné regulace účetního zpravodajství je podstatně ovlivněn historickým vývojem. Pro tuto oblast je charakteristická absence uceleného obchodního zákonodárství a dominantní význam má precedenční právo, založené na obecně přijímaných zkušenostech a konkrétních postupech v praxi. To se týká i regulace externího účetnictví a činí určité potíže při porovnání s poměry v kontinentální Evropě.“¹³

„Regulace účetního zpravodajství má v USA hierarchický charakter. Na vrcholu celého systému působí z praxe odvozené a v praxi všeobecně přijímané základní zásady účetnictví. Jejich výklad a další rozvíjení spadá do kompetence obecně uznávané profesní organizace (od roku 1973 je to Rada pro vydávání účetních standardů – FASB).

Celý tento hierarchický soubor předepisovaných a doporučovaných postupů se označuje jako **obecně uznávané účetní principy** (GAAP – Generally Accepted Accounting Principles). Ve skutečnosti nejde o principy v jejich vědeckém nebo logickém pojetí, ale o doporučení určitých postupů odvozených z praxe.

Podobné podmínky platí i ve Velké Británii. Základní ustanovení jsou obsaženy v Zákoně o společnostech (Companies Act 1989) a jeho příloze (Schedule No 4).“¹⁴

„Jiné historické podmínky pro uplatnění závazné regulace účetnictví a účetního zpravodajství existují v **kontinentální Evropě**. Zakládá se na důsledném a všeobecném

¹² <http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Ucetnictvi-od-A-do-Z-3-dil-Deleni-ucetnictvi-a-legislativa&idc=74>, autor J. Navrátil

¹³ Kolektiv autorů. *Účetnictví II*. Svaz účetních, Bilance, 1997; str. 26

¹⁴ Kolektiv autorů. *Účetnictví II*. Svaz účetních, Bilance, 1997; str. 27

obchodním zákonodárství, jehož zrod spadá až do 17. století. Obecný obchodní zákoník je stále rozvíjen, doplňován a novelizován aktuálními normativními opatřeními, takže celá oblast ekonomiky je pokryta příslušnými závaznými normami.

Významný posun v závazné regulaci účetnictví a účetního zpravodajství v evropském regionu znamená probíhající tendence k evropské harmonizaci. Impulsem je vytváření jednotného evropského trhu a s tím spojený volný pohyb zboží, služeb a kapitálu. To předpokládá srovnatelnou informovanost všech zúčastněných subjektů. Zásady harmonizace vymezuje především 4. direktiva EHS.¹⁵

„Při poměrně značné rozdílnosti národních úprav je harmonizace účetnictví a účetního zpravodajství možná jen cestou kompromisu. Ustanovení direktiv nemají samy hodnotu zákona, ale zavazují členské země ke konformním úpravám národní legislativy. Harmonizace tak dostává aditivní charakter. To je cílem i naší transformace účetnictví.

Vyšší cíle si kladou **mezinárodní účetní standardy**, vydávané reprezentativní profesní organizací, mezinárodním výborem pro účetní standardy – IASC, sdružující profesní organizace a jiné instituce zainteresované na účetním zpravodajství z řady zemí.

Mezinárodní účetní standardy mají doporučující charakter a v žádném případě nepřekračují závaznost národních úprav.

Základní filosofie mezinárodních účetních standardů je zřetelně založena na anglo-americkém pojetí. Proto jejich striktní aplikace je v zemích kontinentální Evropy v některých oblastech problematická. Praktický význam však mají pro podniky s vysokým stupněm internacionalizace, které zpracovávají své účetní výkazy nejen podle národních úprav, ale také v souladu s mezinárodními standardy.¹⁶

Úskalí mezinárodní srovnatelnosti

„Pro svá rozhodování potřebuje investor analyzovat i kvantifikované údaje uložené v účetních výkazech zahraničních společností. Není pochyb o tom, že takové analýzy je snazší dělat z účetních výkazů sestavených ve shodě se světovými účetními standardy, než z účetních výkazů vyhotovených podle národních účetních předpisů určité země.

¹⁵ Kolektiv autorů. *Účetnictví II*. Svaz účetních, Bilance, 1997; str. 27

¹⁶ Kolektiv autorů. *Účetnictví II*. Svaz účetních, Bilance, 1997; str. 29

Ať už slouží účetní výkazy zahraničních společností tomu či onomu účelu, setkávají se čtenáři při jejich analýze s několika problémy, o nichž se krátce zmíníme. Jejich významnost je relativní; jsou-li vyhotovovány ve shodě s národní regulací účetnictví, liší se podle země původu. Avšak některých z dále uvedených problémů nejsou ušetřeny ani výkazy sestavené ve shodě s IFRS či US GAAP:

- **Přístup k datům** – hlavním atributem úspěšných investorů je jejich schopnost správně analyzovat informace. Předpokladem takové analýzy je mít potřebná data k dispozici. Rozšiřuje se síť informačních servisních společností, které uspokojují potřeby investorů; nicméně mezi zeměmi zůstávají odlišnosti minimálně v typu poskytovaných informací, v použitém jazyce, ve frekvenci vykazování dat, v počtu podniků, které účetní výkazy zveřejňují, v nosiči dat apod.
- **Včasnost informací** – zpoždění v příjmu informací ze zahraničních účetních výkazů je velmi vážným problémem. Některé země vyžadují publikovat údaje účetní závěrky do určitého počtu dnů po skončení účetního období, jiné váží jejich zveřejnění na určitou událost (např. na počet dnů před výroční schůzí akcionářů). Včasnost informací je podmíněna rovněž pohotovostí, s jakou je provedeno ověření účetních výkazů a vypracována auditorská zpráva.
- **Jazykové a terminologické bariéry** – podniky obvykle publikují položky výkazů v jejich národním významovém kontextu. Tím mohou vzniknout rozdíly v interpretaci téhož pojmu, čímž může být čtenář zaveden na scestí. Tak např. pod termínem stock chápe uživatel v USA automaticky cenné papíry, zatímco ve Spojeném království se pod tímto termínem rozumí zásoby neprodaného zboží.
- **Cizí měna** – většina firem na světě vede účetnictví ve své domácí měně. Normální reakcí analytiků je převést měnu, v níž jsou sestaveny zahraniční účetní výkazy, na domácí měnu. Kdyby byly měny, v nichž jsou účetní výkazy sestavovány, jedinou odlišností mezi zeměmi, pak by opravdu stačilo prostě jen převést vykázané údaje na jinou měnu obdobně, jako se provádí např. přepočítání teploty z Fahrenheita na Celsia či jako se přepočítávají vzdálenosti z mílů na

kilometry. Uživatel by měl k dispozici účetní informace univerzálně srozumitelné a jednoznačně interpretovatelné. Naneštěstí však země reflektují ve svém účetnictví navíc i podstatné ekonomické a kulturní diference, jež často znemožňují shodnou interpretaci účetních údajů dokonce i tehdy, když byly odvozeny z týchž účetních principů. Jsou-li kulturní a další národní odlišnosti značné (a tak tomu dosud je v národních regulacích účetnictví), nemůže být nejen přepočítání měny, ale ani přepracování zahraničních účetních výkazů na domácí podmínky vhodným řešením, i když se tak mnohdy postupuje. Otázkou totiž je, jako mají takové výkazy vypovídací schopnost.

- **Odlíšné formáty výkazů** – v některých zemích přijaly firmy za svou horizontální formu bilance, v jiných vertikální formu. Čtenáři v severní Americe jsou zvyklí na to, že se aktiva uvádějí od nejlikvidnějších k nejméně likvidním a obdobně závazky v pořadí podle vzrůstající délky splatnosti. Takové uspořádání totiž umožňuje učinit si rychlý obraz o schopnosti podniku okamžitě uhradit splatné dluhy.
- **Rozdíly v klasifikaci aktiv a pasiv** – odlišnosti podle zemí jsou i v tom, jak jednotlivé země začleňují vykazované položky, jaká kritéria stanovují pro jejich rozlišení na dlouhodobá či krátkodobá a jak podrobně strukturují vlastní kapitál.
- **Rozsah zveřejňovaných údajů** – velkým problémem analýzy je množství informací, které se z účetních výkazů veřejně publikují. S takovou úrovní zveřejnění, jaká se považuje za zcela normální např. v Holandsku, USA či Velké Británii, se jinde běžně nesetkáváme. Výkaz cash flow, který podává velmi užitečné informace o financování a investičních aktivitách firmy, je zřídka prezentován i v řadě velmi vyspělých zemí. Popis účetní politiky, který se objevuje zcela běžně v anglo-amerických výročních zprávách, je v jiných zemích velmi omezený či dokonce úplně chybí.
- **Odlíšnosti v účetních principech** – navzdory probíhajícímu úsilí o harmonizaci účetnictví přetrvávají v jednotlivých zemích rozdíly v aplikaci obecných zásad. Existuje např. široká škála národních pravidel pro oceňování aktiv a závazků,

což ztěžuje pochopení a správnou interpretaci účetních výkazů v jiné zemi kromě té, v níž byly výkazy sestaveny. Velmi často jsou diference v hodnocení zahraniční firmy způsobeny spíše odlišnostmi v použitém způsobu ocenění majetku než v jeho odlišných vlastnostech, jež jsou předmětem hodnocení.“¹⁷

1.1.3 Obecné problémy finančního účetnictví

Obecnými problémy finančního účetnictví jsou například časové a věcné shody mezi náklady a výnosy a jejich řešení, další problémy jsou i v oceňování.

Časové a věcné shody mezi náklady a výnosy a jejich řešení

„Do hospodářského výsledku účetní jednotky se ke dni účetní závěrky promítají i náklady, které se sice týkají účtovaného období, ale nemají na druhé straně odpovídající výnosy z prodeje. Tato situace často nastává při účtování výroby, kdy vznikly náklady na výrobu určitého množství výrobků, které však nebyly všechny prodány. Neprodané výrobky jsou ve skladu hotových výrobků.

Může nastat i opačná situace, kdy bylo v daném období prodáno méně výrobků, než bylo vyrobeno. Vzniklý rozdíl byl čerpán z neprodaných výrobků z minulého období.

Pokud chceme dodržovat zásadu věrného zobrazení hospodaření podniku, pak bychom měli uvést do vzájemného souladu náklady na prodanou produkci a výnosy z prodané produkce.

Pokud se na situaci podíváme z hlediska nákladů, které vyjadřují spotřebu nebo opotřebení majetku. Tak náklady účtované v běžném účetním období se vztahují k výkonům, které byly v tomto období provedeny. Část těchto výkonů mohla být v tomto období prodána, část převedena na sklad hotových výrobků a část mohla zůstat nedokončena.

Můžeme se na problém podívat i z opačné strany, z hlediska realizace mimo podnik, pak jde především o výnosy představované tržbami zúčtovanými v běžném období, které se vztahují i k výkonům v tomto období prodaným, bez ohledu na to, zda náklady na ně vznikly (a tedy byly zúčtovány) v tomto období nebo v obdobích minulých.

¹⁷ D. Kovanicová, Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Str. 270- 272.

Tento problém, který je třeba před výpočtem hospodářského výsledku vždy řešit se nazývá **problém věcné a časové shody** (věcné a časové nesrovnalosti) **nákladů a výnosů**.

Před zjištěním hospodářského výsledku je proto třeba provést takovou úpravu nákladů, popř. výnosů běžného období, která uvede náklady a výnosy běžného období do věcné a časové shody.

Shody lze dosáhnout dvěma způsoby:

a) **Úpravou nákladů:** výnosy běžného období se ponechají v původní výši a upraví se náklady tak, aby se věcně vázaly ke stejným výkonům jako výnosy. Toto řešení je zavedeno zejména v anglosaské oblasti. Za výnosy jsou považovány zejména tržby, kterým přiřadíme při zjišťování hospodářského výsledku jen ty náklady, které odpovídají tržbám daného období. Hovoříme o **konceptu realizovaného hospodářského výsledku** (anglosaský přístup).

b) **Úpravou výnosů:** náklady běžného období se ponechají v původní výši a provede se úprava výnosů tak, aby se věcně vázaly ke stejným výkonům jako náklady. Eliminace vynaložených, ale nerealizovaných nákladů se účtuje ve výnosech, jako tzv. změna stavu nedokončené výroby a výrobků se souvztažným zápisem na účtech zásob. Tato operace mění výnosy, ale také zvyšuje zásoby. Koncepte vyprodukovaného HV (kontinentální přístup). Měří se celkový výkon podniku (nejen externí, ale i interní). **V naší praxi se používá věcná shoda úpravou výnosů.**¹⁸

Oceňování

„Oceňování je v účetnictví stěžejním problémem. Zvolené ocenění aktiv a dluhů ovlivňuje všechny informace o finanční situaci podniku, o uchování majetkové podstaty, o efektivnosti hospodářské činnosti atd. Při vlastnických transakcích je použité ocenění zvláště významné, neboť tyto transakce souvisejí zejména s ukazatelem vlastního kapitálu. Mnohé transakce spojování podniků pak potřebují k zobrazení své podstaty ukazatel čistá aktiva, který je současně projevem produkčního pojetí majetkové podstaty podniku.

¹⁸ doc. Dr. Ing. Jaromír Lazar, Manažerské účetnictví a controlling. Str. 3-5

Oceňování ve finančním účetnictví zahrnuje v podstatě dva hlavní okruhy problémů:

1. způsoby oceňování aktiv a dluhů (závazků) k datu uskutečnění transakce a jejího uznání v účetnictví (uskutečnění účetního případu),
2. uznání a zobrazování změn hodnoty aktiv a dluhů a způsoby jejich oceňování k rozvahovému dni (datu účetní závěrky) nebo k jinému dni, k němuž se získávají souhrnné informace o finanční pozici, výkonnosti podniku a jeho schopnosti produkovat peníze.¹⁹

1.2 Tři pojetí finančního účetnictví

1.2.1 České účetnictví

„Historie účetnictví na území českých zemí je velice zajímavá a poučná. Na základě dostupných informací lze tvrdit, že organizace účetnictví v českých zemích byla vždy na velmi vysoké úrovni. Z historického vývoje této disciplíny můžeme usuzovat, že účetnictví vždy odráželo atmosféru doby a dynamicky reagovalo na měnící se ekonomické a politické podmínky. Obrovský rozvoj organizace účetnictví lze pozorovat za vlády císařovny Marie Terezie v 18. století. V 18. a 19. století je účetnictví charakteristické zejména svou přesností a precizností, která je typická pro celé období. Důraz byl kladen na poctivost a přesnost vyjádření a na schopnost obhájit své hospodaření před vnějším světem a být schopen v každém okamžiku dokladovat stav majetku a závazků.“²⁰

Obecně účetnictví je činnost vedoucí k zajištění stavu a změn majetku a jeho zdrojů, výsledku hospodaření za určité období. Umožňuje tak kontrolu hospodaření. V České republice se řídíme zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., prováděcími vyhláškami k tomu zákonu (konkrétně 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli) a Českými účetními standardy (konkrétně 001 – 023 pro podnikatele). Zákon o účetnictví je součástí veřejného práva a stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. České účetní standardy představují pravidla, jimiž se společnosti řídí při vedení finančního účetnictví a sestavování účetní závěrky.

¹⁹ Hana Vomáčková, Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastních transakcí. Str. 33

²⁰ M. Hrdý, D. Plachá. Účetní systémy v českých zemích od 18. Století do současnosti. str. 73-79

Účetnictví má několik zásad, které musíme dodržovat – účtovat správně, průkazně, úplně, v české měně, ode dne vzniku po den zániku společnosti, účetnictví vést jako celek, dodržovat zásadu opatrnosti a zásadu bilanční kontinuity.

1.2.2 Mezinárodní účetní standardy (IFRS)

Většina mezinárodních účetních standardů stále platí pod starým názvem „Mezinárodní účetní standardy“ (IAS). Tyto standardy byly vydávány v letech 1973 – 2001 Výborem pro mezinárodní účetní standardy (IASC). V dubnu 2001 byl výbor IASC nahrazen IASB, která pokračuje ve vydávání nových standardů pod názvem IFRS. Tyto standardy postupně nahrazují dřívější standardy IAS.

Mezinárodní účetní standardy (IFRS, dříve IAS) jsou souborem mezinárodních směrnic pro vedení účetnictví a sestavování účetních závěrek. Tyto standardy sestavuje Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board) se sídlem v Londýně. Více než 80 zemí požaduje pro společnosti kotované na burze, aby splňovaly tyto standardy. V mnoha zemích musí IFRS standardy dodržovat i další zákonem stanovené společnosti, přestože nejsou jejich akcie obchodovatelné na burze.

Společnosti, které jsou veřejně obchodované na burzách Evropské unie, jsou od 1. 1. 2005 povinny vykazovat své konsolidované finanční výkazy v souladu s IFRS, na základě nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES).

„Členské státy mohou povolit nebo požadovat vykazování podle IFRS. Přijetí nového standardu je podmíněno tím, aby výsledkem jeho používání byl pravdivý a věrný obraz finanční situace a výkonnosti podniku.“²¹ „Společnosti, které připravují účetní závěrky v souladu s IFRS tak zvyšují průhlednost a srovnatelnost podnikového účetnictví. Tím se zvyšuje efektivita trhu, snižují náklady na získávání kapitálu pro společnosti, to vede k lepší konkurenceschopnosti a stimulování růstu v EU.“²²

Mimo Evropskou unii používají IFRS společnosti např. v Rusku, Austrálii, Hongkongu nebo Singapuru.

²¹ Ing. Martina Truhlářová, <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/novinka-v-mezinarodnich-ucetnich-standardech-ifrs/>

²² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URISERV:126040>

„Na rozdíl od českého zákona o účetnictví, nedefinuje IFRS žádnou standardní účetní osnovu, nepředepisuje žádné standardní výkazy a nikde není ani zmínka o souvztažnosti účtů. Každá firma má právo si postupy účtování definovat sama, protože IFRS je systém založený na zásadách.“²³

„Úkolem Evropské unie je postupné vytváření předpokladů pro spojení evropských zemí za účelem hospodářského a sociálního pokroku. Základem právního systému a harmonizace jsou direktivy Evropské unie, které jsou zabudovány do národních úprav členských zemí. Přestože by měly národní právní systémy respektovat direktivy, zůstávají národní účetní systémy značně odlišné. Základními směrnicemi pro oblast účetnictví jsou 4., 7., 8. direktiva. 4. direktiva (1978) zabezpečuje srovnatelnost účetních výkazů závěrek danou formou, obsahem a způsobem zveřejňování. 7. direktiva (1983) stanovuje pravidla pro sestavení a zveřejnění konsolidované účetní závěrky. Je přesnější a ponechává menší prostor pro alternativní postupy. 8. direktiva (1984) stanovuje pravidla pro získávání kvalifikace auditora a pro možnost výkonu profese ve všech členských státech EU.“²⁴

1.2.3 Americké účetní standardy (US GAAP)

„GAAP se zabývá:

- měřením ekonomické aktivity,
- časem, kdy taková měření mají být provedena a zaznamenána,
- vykazováním, které se týká této aktivity,
- přípravou a prezentací shrnutých ekonomických informací v podobě finančních výkazů.

GAAP se objevuje ve chvíli, kdy vyvstanou otázky, jak nejlépe dosáhnout těchto cílů. Autoritativní orgány GAAP jsou oprávněny k vytváření oficiálních prohlášení a zásad, pokud autoritativní orgány selžou, řídí se obvyklými postupy z vlastních zkušeností. GAAP je reakcí a produktem ekonomického prostředí, ve kterém se stále vyvíjí. Ale zároveň brzdí vývoj nových standardů účetnictví, finančního výkaznictví a vytváření stále složitějších ekonomických struktur a transakcí.

²³ Dana Dvořáková, <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-standardy/ifrs-international-financial-reporting-standards/>

²⁴ Ivana Valová, Účetní standardy v souvislostech

Existují dvě hlavní kategorie účetních zásad – rozpoznání a vykazování. **Zásady rozpoznání** stanovují načasování a měřitelnost položek, které vkládáme do účtovacího cyklu, a mají vliv na finanční výkazy. Jedná se o kvantitativní standardy, které vyjadřují ekonomickou informaci v číslech.

Zásady vykazování se zabývají faktory, které nejsou vždy číselně vyjádřeny. Vykazování zahrnuje kvalitativní informace, které jsou nezbytnou složkou pro úplnost finančních výkazů. Neuvedení informací ve finančních výkazech, které jsou relevantní k rozhodování, by mohlo uvést investora v omyl. Zásady vykazování doplňují zásady rozpoznání tím, že vysvětlují předpoklady, skrývající číselnou informaci a poskytují další informace o účetních pravidlech, nepředvídaných událostech (eventualitách), nejasnostech atd., které jsou nezbytné pro plné pochopení výkonu a finanční situace vykazujícího podniku.²⁵

„Krach americké burzy v roce 1929 a následná hluboká hospodářská krize způsobily investorům značné finanční ztráty a veřejnost ztratila důvěru ve spravedlnost a fungování finančních trhů. Reakcí vlády bylo schválení dvou důležitých zákonů Securities Act v roce 1933 a Securities Exchange Act o rok později. Byla jimi založena Komise pro cenné papíry jako vládní instituce mající za cíl své existence vytvořit metody, které je nutné dodržovat při předkládání finančních zpráv akciovými společnostmi.“²⁶

US GAAP je soubor zásad, podle nichž se sestavují finanční výkazy, které společnosti předkládají investorům ve Spojených státech amerických. Hlavním tvůrcem US GAAP je Výbor pro účetní standardy (FASB – Financial Accounting Standards Board), což je výbor o sedmi členech a schvaluje nová účetní pravidla na základě tzv. velké většiny (pět a více hlasů). Dnes US GAAP obsahují více než 145 standardů a jsou všeobecně akceptovanými standardy.

Společnosti emitující své cenné papíry na burze v USA, musí mít své výkazy sestavené buď podle US GAAP, nebo je doplnit srovnáním popisujícím rozdíly mezi tím, jak jsou sestavené a jak by byly sestaveny podle US GAAP. Nejsou povinné, což je důležitý rozdíl oproti IFRS, společnosti je používají jenom proto, že chtějí. Jsou tvořeny pro

²⁵ Flood G., US GAAP. Str. 2. Přeloženo autorkou.

²⁶ Ing. Martin Zmeškal, Principy a hlavní postupy účtování podle US GAAP, str. 15

drobné investory, ti jsou odkázáni na veřejně dostupné informace. To je také důvod, proč jsou pravidla US GAAP tvořena tak, aby byly informace co nejspolehlivější. Hlavními zásadami jsou zásada objektivit, významnosti, konzistence a obezřetnosti.

„Základní cíl US GAAP je poskytovat informace investorům a věřitelům. Informace je relevantní, pokud uživateli poskytne základ, na kterém mohou stavět odhady do budoucnosti. Dnešní hodnota jakékoli investice je současná hodnota peněžních toků, které svému držiteli přinese. Tedy, aby držitel mohl zjistit tuto hodnotu, tak musí být schopen nějakým rozumným způsobem odhadnout tyto peněžní toky.“²⁷

„Mezi investory a věřiteli existují zásadní rozdíly. Investoři musí odhadnout, jestli společnost bude dostatečně zisková, aby vyplácela dividendy. A věřitelé zajímá, jestli bude mít dostatečné prostředky k vyplácení úroků a vrácení jistiny. US GAAP tak musí poskytnout informace, které umožní oba druhy odhadů.“²⁸

„Zákonodárci v USA netvoří účetní pravidla, protože jsou přesvědčeni o tom, že ekonomika a politika by na sobě neměly být závislé. A dalším důvodem je to, že zákonodárci jsou obvykle právníci se zkušenostmi z politické oblasti, ne z ekonomické.“²⁹

1.2.4 Harmonizace českého účetnictví a IFRS

„Už v minulosti ale především v současné době je velký trend směřovat české účetní předpisy právě k IFRS a snažit se o postupnou harmonizaci a zakomponování Mezinárodních účetních standardů do české legislativy, tak jak to dělá spousta evropských zemí. Za poslední dobu proběhlo mnoho novelizací a aktualizací, tím se předpisy k sobě předpisy stále více přibližují, ale i tak zůstává spousta rozdílů. Kromě mnoha odlišností je jedna z nejvýznamnějších a nejzákladnějších koncepční rámec.“³⁰

1.2.5 Harmonizace IFRS a US GAAP

„V současné době dochází, zejména ze strany Spojených států amerických, k velmi silným tlakům na konvergenci US GAAP a IFRS. Přestože by mělo jít o vzájemnou

²⁷ Robert Mládek, Světové účetnictví, str. 33

²⁸ Robert Mládek, Světové účetnictví, str. 34

²⁹ <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-standardy/us-gaap/>

³⁰ Martin Šantrůček, Koncepční rámec IFRS, jeho aktualizace a porovnání s českými účetními předpisy, str. 27

konvergenci, dochází k přiblížení IFRS k US GAAP. Důvodem této situace je mimo jiné skutečnost, že americké standardy jsou daleko kompletnější, obsahují více než 145 standardů a mají přibližně 50 000 stran (jsou tedy víc jak 15x rozsáhlejší než standardy IFRS).“³¹

„Cílem je oba systémy co nejvíce přiblížit tak, aby byly i IFRS bez dalších dodatků akceptovatelné i pro americký kapitálový trh. Podle konvergenční dohody mezi IASB a FASB k tomu dojde ve dvou etapách, v první, do roku 2007 by mělo dojít k odstranění zásadních rozdílů mezi IFRS a US GAAP, ve druhé etapě do roku 2012 k odstranění ostatních rozdílů.“³²

1.3 Koncepční rámce jednotlivých pojetí finančního účetnictví

Koncepční rámec pro všechny 3 metodiky (pojetí) je hodně podobný, ale obsahově se jednotlivé koncepty liší. Pojmově obdobné (účetní zásady, oceňování), ale jak je jednotlivý pojem vymezen, je odlišné.

1.3.1. České účetnictví

Základy českých předpisů vycházejí ze zákona č. 563/1991, Sb. o účetnictví. Podrobná účetní pravidla jsou pak vyjádřena v prováděcích vyhláškách Ministerstva financí ČR pro specifické účetní jednotky, například:

- Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele
- Vyhláška č. 501/2002 Sb., pro banky a jiné finanční instituce apod.

Na každý prováděcí předpis pak navazují příslušné účetní standardy, tj. pro podnikatele jsou to České účetní standardy č. 001 až 023 (viz Příloha č. 1).

„Mezinárodní standardy mají také velký význam pro české účetnictví, hlavně z toho důvodu, že jedním z nich je povinnost sestavovat účetní závěrky podle IFRS pro obchodní společnosti, které emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry na evropském regulovaném trhu, jak uvádí §19 zákona č.563/1991, Sb. o účetnictví. Dále má podle

³¹ Valová Ivana, Účetní standardy v souvislostech

³² <http://www.interconsult.cz/ucetni-standardy.html>

§23a tuto povinnost i konsolidující účetní jednotka, která je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.“³³

Závěrku podle IFRS sestavují i podniky, které to nemají nařízené zákonem, ale protože sama chtějí. Důvodem může být zahraniční investor nebo vlastník, pro kterého české účetní výkazy nejsou srozumitelné nebo pro snadnější získání úvěrů od zahraničních bank.

„Samotný zákon č. 563/1991, Sb. o účetnictví může představovat jakýsi náznak koncepčního rámce. Jsou v něm stanoveny hlavní účetní principy, požadavky a náležitosti na vedení účetnictví, ale koncepční rámec jako takový v českých účetních předpisech neexistuje. Koncepční rámec by měl shrnovat principy, podle kterých jsou sestaveny české účetní standardy a pomoci v situacích, kdy nějaký standard toto téma jasně neupravuje. V případě pochybností by měl koncepční rámec sloužit jako základna, na kterou je možné se obrátit, taková základna v českých účetních předpisech ale chybí.“³⁴

Máme možnost hledat řešení u Národní účetní rady, která vydává interpretace k nejasným a problémovým otázkám, ty by měly napomoci k jednotlivým řešením.

Kvalitativní charakteristiky

V zákonu o účetnictví v §7 je přímo popsána definice toho, jaké má mít účetnictví charakteristiky. Konkrétně, že má účetnictví podávat **věrný a poctivý obraz** o účetní jednotce, přičemž vymezuje jak věrnost (...obsah položek odpovídá skutečnému stavu...), tak poctivost (...účetní metody jsou použity způsobem, který vede k věrnému zobrazení...).

V §8 a v §19 je uvedena mnohem jasnější úprava z hlediska informací. „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné

³³ Martin Šantrůček, Koncepční rámec IFRS, jeho aktualizace a porovnání s českými účetními předpisy, str. 26.

³⁴ Martin Šantrůček, Koncepční rámec IFRS, jeho aktualizace a porovnání s českými účetními předpisy, str. 27

způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.“³⁵ Toto je spíše myšleno pro vedení účetnictví jako celku a ne jako konkrétní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.

Účetnictví je **správné**, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že neodporuje zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel (§8 odst. 2 ZÚ). **Úplné** účetnictví je pokud účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat a nejpozději do konce tohoto období sestavila účetní závěrku (§8 odst. 3 ZÚ). Účetnictví je **průkazné**, jestliže všechny účetní záznamy jsou průkazné a je provedena inventarizace (§8 odst. 4 ZÚ). **Srozumitelné** účetnictví umožňuje jednoznačně a spolehlivě určit především obsahy účetních záznamů a případů v zákoně uvedených. Účetní dokumenty by měly být srozumitelné a pochopitelné hlavně pro jejich uživatele (§8 odst. 5 ZÚ).³⁶

V §19 odst. 6 je vymezena kvalitativní stránka samotných účetních informací, které musí být – spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se podle významnosti.

České účetnictví vychází z následujících „účetních zásad“³⁷

1. **Nezávislost účetních období (akruální princip)** – tato zásada vyžaduje účtování hospodářských případů do období, do kterého časově a věcně patří, v tom období, kdy došlo k pohybu peněžních prostředků. Uplatnění této zásady vede k časovému rozlišení nákladů a výnosů. Účetním obdobím je kalendářní rok.
2. **Vymezení okamžiku realizace** – jde o vymezení okamžiku, ve kterém je možno účtovat na účty nákladů, výnosů a rozvahové účty. Při sestavování účetních výkazů vycházíme z toho, že okamžik realizace je poskytnutí služby nebo provedení výkonu.
3. **Vymezení účetní jednotky** – vymezení podniku jako celku, za který se vede účetnictví, sledují se aktiva a pasiva, sestavují se účetní výkazy.

³⁵ Zákon č. 563/1991, Sb. o účetnictví

³⁶ Martin Šantrůček, Koncepční rámec IFRS, jeho aktualizace a porovnání s čes. účetními předpisy, str. 30-32

³⁷ Jirí Vysušíl, České a americké účetnictví, str. 8-10

4. **Zákaz kompenzace (brutto princip)** – nejde kompenzovat náklady a výnosy, nebo majetek a závazky, protože tyto veličiny vstupují do různých stran závěrečných účtů.
5. **Nepřetržitost trvání podniku** – při hodnocení, rozborech, finančních analýzách a při sestavování účetních výkazů se předpokládá, že podnik bude trvat i nadále jako hospodářská jednotka a dále bude provozovat svou činnost.
6. **Stálost metod** – týká se to především metody oceňování majetku. Pokud dojde k nutné změně a cílem této změny je upřesnit účetní zápisy, aby více odpovídaly skutečnosti, musí se tyto změny podrobně popsat a zdůvodnit v příloze, která je poté součástí účetní závěrky.
7. **Historické ceny** – veškerý majetek je oceňován v pořizovacích cenách, platných k okamžiku koupě. Pokud jde o investiční majetek, kterého se tento princip týká nejvíce, je zřejmé, že podnik jej pořizuje proto, aby jej dlouhodobě využíval, ale ne proto, aby jej prodal.
8. **Zásada opatrnosti** – v účetnictví opatrnost znamená rozumný odhad situací a jevů s přihlédnutím k rizikům a možným ztrátám a k jejich přenosu do budoucího období.
9. **Zásada bilanční kontinuity** – konečné stavy rozvahových účtů jsou totožné s počátečními stavy v následujícím období.
10. **Zásada měření pomocí peněžní jednotky** – finanční účetnictví nepoužívá fyzické jednotky (ty můžeme použít např. při evidenci zásob), pokud něco nelze finančně ocenit, nemůže to být předmětem účetnictví.
11. **Zásada zjišťování hospodářského výsledku a finanční situace v určitých pravidelných intervalech** – znamená, že se pravidelně uzavírají účty a provádějí se účetní závěrky (ročně, nebo dle potřeby i měsíčně).
12. **Zásada stálé kupní síly peněžní jednotky** – formálně je tato zásada dodržována, především při aplikaci zásady historických cen, ale prakticky je tato zásada nereálná. Hodnota kupní síly peněžní jednotky ve všech zemích světa stále klesá.
13. **Zásada dokladovosti** – říká, že žádný účetní zápis nemůže být proveden bez dokladu. Doklady ověřují, že daná operace skutečně nastala.

14. **Zásada podvojnosti** – každá nastalá skutečnost, doložená účetním dokladem, se musí zaúčtovat na jeden účet na jeho levou stranu a stejná částka se zaúčtuje ještě na další účet, ale tentokrát na jeho pravou stranu.“

1.3.2 Mezinárodní účetní standardy (IFRS)

Základem IFRS je tzv. koncepční rámec. Na základě jeho principů vzniká tvorba účetních standardů³⁸ a základna, na kterou lze odkazovat při přípravě účetních závěrek v případech, kdy neexistují konkrétní pravidla. Tento koncepční rámec najdeme v účetních směrnicích EUR (4. směrnice Rady EU o ročních účetních závěrkách a 7. směrnice Rady EU o konsolidovaných účetních závěrkách).

Koncepční rámec *„formuluje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví, základní účetní zásady a předpoklady, definice jednotlivých účetních kategorií, výchozí varianty oceňování a koncepce podnikové podstaty.“*³⁹

„Účetní výkazy se v IFRS sestavují pomocí dvou prvků, prvním jsou účetní standardy, především IAS 1 (Sestavování a zveřejňování účetních výkazů) a druhým prvkem je koncepční rámec.“⁴⁰

„Koncepční rámec je důležitou úvodní částí IFRS, definuje účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky – aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Definice a zásady uvedené v koncepčním rámci zásadním způsobem ovlivňují obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce. V případě, že není určitá oblast upravena konkrétním standardem, jsou východiskem účetního zobrazení obecné principy deklarované v koncepčním rámci. V některých ojedinělých případech může dojít k tomu, že jsou požadavky konkrétního standardu v rozporu s koncepčním rámcem. V těchto případech má před požadavky koncepčního rámce přednost úprava vyžadovaná konkrétním standardem.“⁴¹

³⁸ Přehled vydaných mezinárodních standardů je obsažen v Příloze č. 2

³⁹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: aktualizované a rozšířené vydání. Str. 8.

⁴⁰ Martin Šantrůček, Koncepční rámec IFRS, jeho aktualizace a porovnání s českými účetními předpisy, str.10

⁴¹ Martin Šantrůček, Koncepční rámec IFRS, jeho aktualizace a porovnání s českými účetními předpisy, str.10

V současné době je koncepční rámec přepracováván. Část koncepčního rámce je nová, některé části dosud zůstaly nepřepracované a některé anoncované součásti zatím chybí. Aktualizace koncepčního rámce byla potřebná, původní text vznikl v roce 1989 a postupem času zastarával.

Dokončené a předpokládané kapitoly koncepčního rámce uvádím v následujícím přehledu:⁴²

1. Cíl účetního výkaznictví pro obecné účely - nová, přepracovaná část.
2. Koncept vykazující jednotky - kapitola je ve fázi přípravy - Exposure Draft ED/2010/2.
3. Kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací - nová, přepracovaná část.
4. Koncepční rámec (1989) - nepřepracovaná část zahrnující:
 1. základní předpoklady,
 2. prvky účetních výkazů,
 3. rozpoznání (uznání) prvků účetních výkazů,
 4. oceňování prvků účetních výkazů,
 5. koncept uchování kapitálu.

„Koncepční rámec vychází z vymezení uživatelů účetní závěrky a jejich informačních potřeb. Účetní závěrka je určena zejména externím uživatelům a musí se přizpůsobovat jejich potřebám. Mezi nejvýznamnější skupiny uživatelů účetní závěrky patří zejména: investoři - potenciální či současní, držitelé majetkových účastí, potenciální či současní věřitelé, zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, konkurenční podniky, stát a orgány státní správy, finanční analytici, poradci, žurnalisté, nejširší veřejnost.“⁴³

⁴² Martin Šantrůček, Koncepční rámec IFRS, jeho aktualizace a porovnání s českými účetními předpisy, str.10

⁴³<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d38596v48550-mezinarodni-standardy-ucetniho-vykaznictvi-ifrs-a-jejich-aplikace-v/> vypracovala doc. Ing. Dana Dvořáková, Ph.D.

Kvalitativní charakteristiky

Aby byly pro uživatele informace užitečné, musí být **relevantní**. To znamená, že jsou pro uživatele významné a tím pádem mohou ovlivnit jejich rozhodnutí. Účetní informace musí být zobrazována **věrně**, pravdivě, bez chyb nebo zkreslení. Informace musí být **úplná**. Musí být uvedeny všechny informace k uvedenému jevu, musí být komplexní bez jakéhokoliv vynechávání informací. Účetní výkazy musí být sestaveny tak, aby se mezi sebou daly srovnávat jak v rámci jednoho podniku, tak mezi více podniky. Dále musí být informace **ověřitelné**, přímo nebo nepřímo. Přímé lze provést z porovnání se skutečností, nepřímé ověření nastává kontrolou vstupních dat nebo vzorců. Podle podmínky **včasnosti** by měly být účetní výkazy zhotoveny a předloženy v co nejkratším čase po skončení účetního období. Je také důležité, aby poskytnuté informace byly jasné, logické a bez zbytečných složitostí, tedy **srozumitelné**.⁴⁴

„Je možné tvořit účetní výkazy podle mnoha předpokladů, ale ty nejzákladnější a nejdůležitější, které uvádí Koncepční rámec IFRS, jsou trvání podniku a aktuální báze. Oba tyto předpoklady neboli principy a zásady, jsou stejné jako v českém účetnictví.

1. **Trvání podniku** – účetní výkazy se sestavují za předpokladu, že podnik bude nadále existovat a fungovat i v budoucnosti, a že neuvažuje o ukončení činnosti nebo není donucen k likvidaci nebo k omezení rozsahu své podnikatelské činnosti. Pokud jsou nějaké pochybnosti o budoucím trvání podniku, má povinnost takové informace zveřejnit a sestavit účetní výkazy s ohledem na tuto skutečnost.

2. **Aktuální báze** – položky účetních výkazů se zaznamenávají a vykazují v období, kdy k nim dochází, v čase, se kterým souvisí. Tzn., že účetní výkazy vyhotovené na aktuální bázi podávají informace nejen o minulých transakcích, které souvisely s pohybem peněžních prostředků, ale také o peněžních transakcích, které teprve nastanou. Toto může nastat díky časovému rozlišení nákladů a výnosů.“⁴⁵

1.3.3 Americké účetní standardy (US GAAP)

„Účetní systém US GAAP je postaven na všeobecně uznávaných účetních zásadách, které převážně vplynuly z praktických zkušeností a obecných zvyklostí. Za kodifikaci

⁴⁴ Martin Šantrůček, Koncepční rámec IFRS, jeho aktualizace a porovnání s českými účetními předpisy, str. 17-19

⁴⁵ Martin Šantrůček, Koncepční rámec IFRS, jeho aktualizace a porovnání s českými účetními předpisy

základních principů můžeme považovat 7 vyhlášek FASB, které dohromady vytváří koncepční rámec US GAAP⁴⁶. Většina z nich byla vydána mezi lety 1978 až 1985, poslední ze standardů byl prezentován v roce 2000. FASB byl první tvůrce na světě, který úspěšně dokončil práci na komplexním koncepčním rámci. Následně se inspirovaly další země jako Austrálie, Kanada, UK, včetně International Accounting Standards Board – IASB.

Vyhlášky FASB tvořící koncepční rámec US GAAP:

1. SFAC 1 – Cíle finančního výkaznictví obchodních jednotek (identifikuje cíle účetnictví)
2. SFAC 2 – Kvalitativní charakteristiky účetních informací (identifikuje kvality, které činí účetní informace užitečnými)
3. SFAC 3 – Prvky finančních výkazů obchodních jednotek (je nahrazena SFAC 6)
4. SFAC 4 – Cíle finančního výkaznictví neobchodních jednotek
5. SFAC 5 – Uznání a oceňování ve finančních výkazech obchodních jednotek (stanovuje čtyři kritéria uznání, která určují, jaké informace by v účetních výkazech měly být, a stanovuje čas, kdy se mají zobrazit)
6. SFAC 6 – Prvky finančních výkazů (definuje deset prvků jako základní komponenty finančních výkazů)
7. SFAC 7 – Využití informací cash flow a metody současné hodnoty při účetním oceňování

Koncepční rámec pomáhá FASB při tvorbě účetních standardů, účetním při řešení sporných účetních otázek, které zatím nejsou publikovány v literatuře, ale také uživatelům při interpretaci účetní závěrky. Vyhlášky obsahují cíle účetního systému, obsah a rozpoznání základní prvků závěrky a kvalitativní charakteristiky, definující požadavky na reprezentované finanční informace.⁴⁷

Kvalitativní charakteristiky

Finanční informace také poskytuje **zpětnou vazbu**. Pokud firma udělá důležitá rozhodnutí, finanční účetnictví umožní investorům posoudit, zda rozhodnutí bylo

⁴⁶ Tabulka koncepčního rámce US GAAP je uvedena v Příloze č. 3.

⁴⁷ Martin Zmeškal, Principy a hlavní postupy účtování podle US GAAP, str. 21

správné. Aby byla informace **užitečná**, musí být finanční informace také zveřejněna dostatečně brzy na to, aby byla použitelná. Informace musí být **spolehlivá**. To znamená, že vždy musí existovat přesvědčivý důkaz o uskutečnění tržby a její hodnotě. Informace musí být také **pravdivá**. Zde je důležité zdůraznit, že jedna z mála věcí, která může být trestná, je zaúčtování nepravdivé informace. Informace se považuje za **neutrální**, pokud není zkreslená osobními zájmy těch, kteří informace poskytli nebo zpracovali. Dále, informace, kterou poskytuje, musí být **srovnatelná v průběhu času**.⁴⁸

„GAAP je zkratka pro všeobecně uznávané účetní zásady, ale co se týče zemí, nejsou tyto zásady úplně všeobecně uznávané. Ale pokud se jedná o účetní systém G4+1, pak jsou tyto zásady všeobecně uznávané. Konkrétně v zemích – Austrálie, Kanada, Nový Zéland a Spojené království. Z toho také vyplývá, že účetní systémy všech těchto zemí jsou srovnatelné a tvůrci těchto systémů mají stejný cíl.

1. **Zásada historické ceny** – množství peněz nebo peněžních ekvivalentů, které bylo nutné vydat k pořízení daného majetku. Náklady pořízení jsou nejobjektivnější a ověřitelnou základnou pro účtování o majetku a závazcích. Ve skutečnosti ale dochází k opotřebení dlouhodobého hmotného majetku v průběhu jeho životnosti, tržní cena cenných papírů kolísá dle aktuálního vztahu nabídky a poptávky na burze. Proto je v účetnictví, nutné historickou cenu, za kterou byly cenné papíry nebo majetek pořízen, průběžně upravovat dle skutečnosti.

2. **Uznání tržeb** – druhá zásada se zaměřuje na určení okamžiku, kdy se mohou započítat jako tržby. Tržby se měří v částkách, které se rovnají hodnotám vyměněného majetku, ať ve formě výrobků či služeb, nebo závazku. Pro uznání tržeb je potřeba splnit dvě podmínky – tržby musí být realizované nebo realizovatelné a tržby musí být zasloužené. Za realizované tržby se dá považovat situace, když podnik prodá zboží nebo poskytne službu a obdrží peníze. Realizovatelné tržby jsou tehdy, když podniku vznikl nějaký nárok na peníze ve formě pohledávky nebo směnky. Zasloužené tržby se odvíjí od splněných povinností vůči druhé straně. Oproti českému účetnictví se US GAAP nezajímá o fakturaci a právní formu dohody.

⁴⁸ Robert Mládek, Světové účetnictví, str. 34

3. **Uznání nákladů** – neboli matching principle hovoří o tom, jak se mají náklady přiřazovat k tržbám. Výdaje se smí vykázat jako náklad ve stejném okamžiku jako ta tržba, která ho umožnila. Z toho u zásob vyplývá, že většina výrobních nákladů není účtována jako náklady, ale jako investice do zásob. Náklady se z těchto položek stanou pouze v momentě prodeje. V některých případech nemůžeme přímo spojit náklad s tržbou. Např. administrativní a obchodní náklady se účtují hned s využitím časového rozlišení, nebo u opotřebování dlouhodobého majetku je nutné použít odpisové metody, které budou nejlépe vystihovat pokles hodnoty zařízení.

4. **Úplná informace** – tato zásada nevyplývá ze žádné konkrétní vyhlášky US GAAP, ale z toho, jak se všechny zúčastněné strany staví k US GAAP. Zásada full disclosure by se dala popsat následujícími slovy: informace, která je uživatelům poskytnutá, má být dostatečně důležitá, spolehlivá a obsáhla, aby umožnila informovanému uživateli vytvořit si rozumný názor ohledně finančního stavu firmy, a změn v tomto stavu.⁴⁹

⁴⁹ Robert Mládek, Světové účetnictví, str. 52-62

1.4 Komparace jednotlivých pojetí finančního účetnictví

Z předchozího textu lze dovodit určité odlišnosti, popř. podobnosti uváděných konceptů finančního účetnictví. Pro zjednodušení a přehlednost jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 1 Shrnutí shod a rozdílů jednotlivých pojetí finančního účetnictví

	ČÚP	IFRS	US GAAP
podstata účetnictví	právní podstata (forma)	věrohodnost stavu majetku	ekonomická podstata
právní úprava	ano	ne (systém založený na zásadách)	ne (účetnictví není povinné vést)
účetní výkazy	ano (stejný obsah, předepsaná forma)	ne (nepředepisuje žádné standardní výkazy)	ne (vlastní obsah a forma)
účetová osnova	ano (číselná)	ne (není předepsaná žádná standardní účetní osnova)	ne (slovní popis)
postupy účtování	ano (stanovený postup a souvztažnost)	není zmínka o souvztažnosti účtů	nepředepisuje postup, ale výsledek
stanovení účetního postupu	dle právní formy	není rozhodující právní forma	není rozhodující právní forma
vazba na daně	ano (vychází se z účetního VH)	ne	ne (nerelevantní)
základ daně	výnosy a náklady	příjmy a výdaje	příjmy a výdaje

(Zdroj: vlastní zpracování)

Z tabulky vyplývá, že nejvíce formalizované účetnictví je v podmínkách České republiky. Naproti tomu americké účetnictví je dobrovolné.

2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

V teoretické části jsme se seznámili s jednotlivými rozdíly v nastavení 3 různých účetních konceptů finančního účetnictví. Cílem této části práce je vytipovat podstatné rozdíly v metodikách IFRS, US GAAP a dle českých účetních předpisů (dále ČÚP) a prezentovat je na konkrétních účetních případech v podmínkách firmy TRANS-TECHNIK, spol. s.r.o. Nejprve se budu věnovat samotné firmě a dále pak vývoji účetnictví v České republice.

2.1 Popis firmy

2.1.1 Historie firmy

„Firma **TRANS-TECHNIK, spol.s.r.o.** byla založena v listopadu roku 1991. Svoji činnost zahájila v lednu 1992. Tehdejší podnikatelský záměr spočíval ve výrobě a prodeji upínacích pásů a techniky pro zajištění přepravovaného nákladu v nákladní automobilové dopravě. V krátké době po zahájení své činnosti se firma setkala s požadavky nově vznikajícího trhu výrobců nástaveb nákladních automobilů na dodávky kvalitních komponentů pro stavbu skříňových a valníkových staveb. Díky kontaktům s dodavateli těchto komponentů v západní Evropě, začala firma postupně nabízet zpočátku malý sortiment těchto dílů. S narůstajícími požadavky výrobců nástaveb se nabízený sortiment stále rozšiřoval až do dnešní podoby, kdy firma nabízí jednotlivé komponenty, ale současně i celky nástaveb v rozloženém, či předmontovaném stavu.

Samostatnou oblastí je prodej nýtů a nýtovací techniky. Tuto činnost firma zahájila v roce 1997. Dnes spolupracují s několika evropskými výrobci, které zastupují v České a Slovenské republice.

Pro zajištění včasných dodávek svým zákazníkům vybudovali dvě moderní logistická centra. První je v sídle mateřské firmy v Brně, kde je 1700 m² skladovacích a výrobních prostor včetně moderního obchodního centra, které otevřeli v roce 2000. Druhé pak je v sídle dceřině společnosti v Žilině na Slovensku, které otevřeli v roce 2004. Od roku 2007 působí firma na rumunském trhu. Začátkem roku 2008 otevřeli vlastní kancelář se

skladem. Stejně jako v Čechách a na Slovensku i zde firma nabízí kompletní sortiment produktů a přispívají tak ke zvyšování kvality zdejšího vozového parku.“⁵⁰

2.1.2 Současnost firmy

„Společnost je řízena ředitelem, který je současně i jediným společníkem a jednatelem. Jemu podléhají vedoucí oddělení ekonomického, obchodního, nákupního a expedičního. Těmto vedoucím podléhají příslušní pracovníci jednotlivých útvarů.“⁵¹

Obchodní společnost má majetkovou spoluúcast ve třech dceřiných společnostech v zahraničí, konkrétně na Slovensku, v Rumunsku a v Polsku.

V současné době je průměrný přepočtený počet zaměstnanců 26.⁵²

Z hlediska účetnictví firma postupuje dle obecných účetních zásad, používá účetní metody, oceňování a odepisování podle platných zákonů ČR, vyhlášky a ČÚS pro podnikatele, na které navazují vnitropodnikové směrnice.⁵³

Má povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem.

2.2 Vývoj českého účetnictví

Porevoluční situace si vyžádala i nový zákon o účetnictví, který byl vydán pod číslem 563/1991, Sb. Na zákon bylo navázáno několik prováděcích předpisů v podobě postupů účtování. Poté došlo k novelizaci zákona o účetnictví v roce 2002, a od 1. 1. 2003 byla platná jiná hierarchie – zákon, prováděcí předpisy v podobě vyhlášek (např. 500/2002 Sb. pro podnikatele) a České účetní standardy, které nahradily postupy účtování, začínající číslem, kterým končí číslo vyhlášky (např. pro podnikatele 001 – 023). V průběhu účetních období dochází k novelizacím vyhlášek či standardů, nejčastěji k 1. 1., nejsou to však změny koncepční, spíše upřesňující. Nejčastěji jsou úpravy zdůvodňovány respektováním harmonizace českého účetnictví s evropským.

Významnější novela byla dána zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., v reakci na nabytí účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, a zákona č. 90/2012 Sb.,

⁵⁰ <http://www.trans-technik.cz/profil-spolecnosti>

⁵¹ Příloha k účetní závěrce k 31.12.2013, str. 1-2

⁵² Více viz. <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=562733&typ=UPLNY>

⁵³ Účetní závěrka. Příloha k účetní závěrce k 31.12.2013, str. 2. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=562733>

zákona o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), a to od 1. ledna 2014.

„I rok 2016 bude spojen s novelou zákona o účetnictví. Novela s č. 221/2015 se stala od měsíce září součástí Sbírky zákonů. Účinnost je stanovena na 1. ledna 2016. Při přípravě novely vycházeli zákonodárci ze směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU ze dne 26. června 2013, kterou je potřeba transformovat do českého zákona o účetnictví. Směrnice uložila členským státům aplikovat upravené právní předpisy poprvé na účetní závěrky sestavené za účetní období počínající 1. ledna 2016 nebo v průběhu kalendářního roku 2016.

Ministerstvo financí současně také připravilo změnu vyhlášky č. 500/2002 Sb. Novelizace vyhlášky provádějící zákon o účetnictví pro podnikající účetní jednotky mění strukturu výkazů i účtování o zásobách a majetku. Dalšími důvody dodatečné úpravy v reakci na nové právní předpisy a dokončení rekodifikačních úprav.“⁵⁴

„K hlavním věcným úpravám zákona o účetnictví, vyplývajícím ze směrnice patří především:

- zavedení **kategorizace účetních jednotek**. S navrhovanou účinností od 1. ledna 2016 budou rozlišovány kategorie účetních jednotek – mikro účetní jednotka, malá účetní jednotka, střední účetní jednotka a velká účetní jednotka. Začlenění příslušné účetní jednotky do dané kategorie závisí na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií (tj. hodnota aktiv, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců) k rozvahovému dni;
- zavedení **kategorizace konsolidačních skupin**. V souladu se zavedením kategorizace účetních jednotek se nově bude pouze rozlišovat malá konsolidační skupina, přičemž zařazení do příslušné konsolidační skupiny opět bude záviset na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií (tj. aktiva, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců) k rozvahovému dni. V souladu s § 22a odst. 1 je kategorie malé skupiny účetních jednotek osvobozena od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Kategorie středních a

⁵⁴ <http://www.podnikatel.cz/clanky/novela-zakona-o-ucetnictvi-od-roku-2016/>, autor Dagmar Kučerová

velkých skupiny není třeba vymezovat, protože pro ně platí všechna ustanovení o konsolidaci § 22 až 23a;

- stanovení „**subjektu veřejného zájmu**“ v souladu se zněním směrnice v článku 2 odst. 1. V současné době je definice subjektů veřejného zájmu uvedena v zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech. Navrhuje se, aby tato definice byla z uvedeného zákona vyjmuta, upravena a převedena do novely zákona o účetnictví;
- zavedení povinnosti sestavovat a zveřejňovat **zprávu o platbách vládám**. Tuto zprávu budou sestavovat velké účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu především z důvodu větší transparentnosti plateb odváděných vládám. Bude se jednat o účetní jednotky, které působí v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích.⁵⁵

2.3 Vybrané účetní rozdíly

Autoři, kteří se věnují srovnávání jednotlivých pojetí finančního účetnictví, ať Mezinárodních účetních standardů, Amerických účetních standardů či Českých účetních standardů, definují mezi nimi odlišnosti, na kterých se shodnou, jedná se o účetní výkazy, nebo které uvádí jen někteří, a to ve vykazování určitých skutečností, tj. účetních metodách.

2.3.1 Rozdíly v účetních výkazech

Koncepční rámec začíná od obecnějších věcí k těm více specifickým, viz předchozí kapitola. Tento oddíl definuje základní prvky účetních výkazů, jak je rozpoznat a uznat.

2.3.1.1 České účetnictví (ČÚP)

„Účetní závěrka dle české legislativy zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Nepovinnými přehledy jsou: přehled o peněžních tocích a přehled změn vlastního kapitálu. Z toho důvodu většina společností tyto výkazy nesestavuje (zákon to nežadá), firmy nechtějí poskytovat více informací než je nutné. Zákon o účetnictví zcela pomíjí potřeby uživatelů účetních výkazů. Je důležité znát hospodářský výsledek společnosti,

⁵⁵ Důvodová zpráva, str. 3

ale důležité jsou i informace, zda budou výnosy převedeny v příjmy. Tuto informaci najdeme v přehledu o peněžních tocích.

Dnem sestavení účetní závěrky je okamžik připojení podpisu statutárních orgánů.

Rozvaha a výkaz zisku a ztráty

Výkaz **rozvahy** (bilance) uvádí uspořádané položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Jejich uspořádání a označení jsou stanoveny v příloze č. 1 vyhlášky. V rozvaze se položky aktiv běžného účetního období uvádí ve výši neupravené o opravné položky (brutto), dále se uvádí výše opravných položek a výše opravěk k nim se vážícím (korekce) a poslední položkou jsou aktiva snížená o korekce (netto).

Tabulka 2 Uspořádání a označení položek rozvahy

AKTIVA CELKEM	PASIVA CELKEM
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál	A. Vlastní kapitál
B. Dlouhodobý majetek	A.I. Základní kapitál
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	A.II. Kapitálové fondy
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	A.III. Fondy ze zisku
B.III. Dlouhodobý finanční majetek	A.IV. Výsledek hospodaření minulých let
C. Oběžná aktiva	A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období
C.I. Zásoby	B. Cizí zdroje
C.II. Dlouhodobé pohledávky	B.I. Rezervy
C.III. Krátkodobé pohledávky	B.II. Dlouhodobé závazky
C.IV. Krátkodobý finanční majetek	B.III. Krátkodobé závazky
D.I. Časové rozlišení	B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci
	C.I. Časové rozlišení

(Zdroj: vlastní zpracování dle Přílohy č. 1 zákona o účetnictví)

Ve **výkaze zisku a ztráty** jsou uspořádány položky nákladů a výnosů a výsledku hospodaření. Jejich uspořádání a označení jsou stanoveny v příloze č. 2 a 3 vyhlášky.

Označení se skládá z kombinace velkých písmen latinské abecedy, římských číslic a arabských číslic a názvem položky. Položky se mohou členit na podpoložky. Výpočtové položky se označují znaménky „+“ a „*“.

Položky uváděných výkazů, které nesou označení arabskou číslicí, mohou být slouženy:

- pokud nejde o významnou částku ve vztahu k povinnosti věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky,
- pokud se jejich sloučením přispívá k větší srozumitelnosti informace a za podmínky, že sloučené položky budou jednotlivě uvedeny v příloze.

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč.

Všechny položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty se uvádějí i v hodnotách předcházejícího (minulého) účetního období, tyto údaje jsou uváděny jen v hodnotách netto.

Položky „AKTIVA CELKEM“ (netto) a „PASIVA CELKEM“ se musí rovnat. Položky „Výsledek hospodaření za účetní období“, který je uveden ve výkazu zisku a ztráty se musí rovnat položce uvedené v rozvaze. Nulové hodnoty se výkazů neuvádějí. Účetní jednotky sestavují účetní výkazy v plném rozsahu nebo ve zjednodušeném rozsahu. Zjednodušený rozsah je definován v §4 odst. 8 až 10 vyhlášky.

Příloha

Příloha vysvětluje a doplňuje údaje obsažené ve výkazech účetní závěrky, a to rozvahy a výkazu zisku a ztráty. A dále umožňuje sestavení dvou přehledů, konkrétně to je Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu.

Přehled o peněžních tocích – tento přehled je rozpisem vybraných položek majetku v průběhu účetního období a podává informace o příjmech (přírůstcích) a výdajích (úbytcích) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v členění na tyto činnosti: provozní, investiční a finanční. Národní úprava je srovnatelná s mezinárodní. Rozdíl je ve vykazování placených úroků, česká úprava umožňuje jejich vykazování samostatně.

Přehled o změnách vlastního kapitálu – tento výkaz je rozpisem položky vlastního kapitálu z rozvahy. Podává bližší informace o uspořádání jeho položek, které vyjadřují jeho celkovou změnu za účetní období.“⁵⁶

2.3.1.2 Mezinárodní účetní standardy (IFRS)

„Účetní závěrka je upravena v standardu IAS 1 – prezentace účetní závěrky a souvisejících norem. Na rozdíl od české úpravy je podle IFRS účetní závěrka považována za schválenou okamžikem, kdy je schválena vedením účetní jednotky. Účetní závěrky, které jsou vytvořeny ve shodě s Mezinárodními účetními standardy a Všeobecně uznávanými účetními zásadami, jsou uznávány všemi světovými burzami.

Standard se vztahuje na všechny společnosti. Cílem standardu je stanovit základnu pro prezentaci obecné účetní závěrky, a tím zajistit srovnatelnost závěrek všech účetních jednotek.

IAS 1 vymezuje povinné části účetní závěrky:

- výkaz o finanční pozici (rozvaha),
- výkaz o komplexním výsledku (výkaz zisku a ztráty),
- výkaz změn vlastního kapitálu (všechny změny vlastního kapitálu nebo změny vlastního kapitálu, které nevznikají transakcemi s vlastníky),
- výkaz peněžních toků,
- příloha (obsah dle IFRS je mnohem větší)“

Účetní závěrka sestavená v souladu s IAS/IFRS musí splňovat základní kvalitativní a kvantitativní předpoklady, které byly převzaty do IAS 1 ve formě obecných předpokladů:

- věrná prezentace,
- trvání podniku,
- aktuální báze účetnictví,
- konzistence prezentace,
- významnost a agregace,

⁵⁶ D. Kuderová. Účetní výkaznictví. Diplomová práce, 2014- Str. 14-16

- kompenzace,
- srovnání informace.

Identifikace účetní závěrky musí být jasně dána. Prezentace účetní závěrky musí proběhnout minimálně jednou ročně. IAS 1 umožňuje i hospodářský rok – tj. 52 týdnů po sobě následujících.

Výkaz o finanční pozici

Mezinárodní výkaznictví ponechává volbu nejvhodnější formy tohoto výkazu v pravomoci podniku. S tím cílem, aby byly zajištěny takové informace pro externí uživatele, z kterých si mohou vytvořit správný názor na finanční pozici, výkonnost a peněžní toky společnosti. Je možné použít horizontální formát (podoba tabulky, vlevo jsou aktiva, vpravo jsou pasiva) nebo vertikální formát (položky jsou uspořádány pod sebou, nejdříve aktiva, poté pasiva).

IAS 1 vymezuje minimální náplň položek a umožňuje zvolit uspořádání položek:

- členění na krátkodobá a dlouhodobá aktiva, závazky,
- členění podle likvidity,
- kombinace obou výše uvedených členění.

Rozvaha musí v souladu s IAS/IFRS rozlišovat krátkodobé a dlouhodobé závazky a aktiva. Na samostatném řádku musí také obsahovat údaje o aktivech a příslušných závazcích klasifikovaných jako držené k prodeji (IFRS 5).

Je-li některá položka významná a její neuvedení by mohlo být negativní vliv na rozhodování uživatelů, je povinností účetní jednotky. Tuto položku zveřejnit přímo v rozvaze, nebo v komentáři k účetní závěrky.

Výkaz o komplexním výsledku

Informace o úplném výsledku hospodaření mohou být prezentovány:

- v rámci jednoho výkazu o úplném výsledku hospodaření, který zahrnuje veškeré výnosy a náklady zachycené s dopadem do výsledku hospodaření i přínosy a újmy zachycené kapitálově,

- v rámci dvou výkazů: výsledovky (kde jsou zachyceny transakce, které ovlivňují výsledek hospodaření) a výkazu o úplném výsledku hospodaření (který vykazuje i kapitálově účtované transakce).

IFRS neurčuje přesný formát výsledovky, ale požaduje minimální obsah tohoto výkazu. Základními pojmy jsou výnosy a náklady. Společnost může sestavit druhovou nebo účelovou výsledovku. V druhové jsou náklady seskupovány podle podstaty (odpisy, materiál, dopravní náklady, mzdy, apod.), v účelové jsou klasifikovány dle funkce procesu (náklady na prodej výrobků a služeb, odbytové náklady a administrativní náklady). Dle IFRS nesmí společnost označovat žádné náklady či výnosy jako mimořádné. Na rozdíl od české právní úpravy, kdy takovéto položky jsou vykazovány samostatně a jejich daňový dopad je znám.

Volba výkazu závisí na historických a odvětvových okolnostech a na charakteru účetní jednotky. Podle IFRS neexistuje přesný vzor uspořádání, standard obsahuje pouze ilustrativní příklady.

Do výkazu o komplexním výsledku vstupují také operace, které jsou zachyceny rozvahově, ale mají vliv na výši vlastního kapitálu, například přírůstky nebo úbytky ve vlastním kapitálu, které vznikly z titulu přecenění k rozvahovému dni a jsou vykazovány rozvahově.

Výkaz změn vlastního kapitálu

Do konce účetního období 2008 byl využíván výkaz s tímto členěním:

- zisk a ztráta za období,
- jednotlivé položky, které jsou v souladu s jinými standardy vykazovány přímo ve vlastním kapitálu,
- celkové náklady a výnosy zobrazující samostatně celkové částky připadající vlastníkům mateřské společnosti a menšinovému podílu,
- pro každou součást vlastního kapitálu dopady změn v účetních pravidlech a opravy chyb zachycených v souladu s IAS 8,
- transakce s vlastníky, kteří jednají v rámci své pravomoci jako vlastníci,
- výplaty vlastníkům,

- zůstatek nerozděleného zisku na počátku období a k rozvahovému dni, změny během vykazovaného období,
- porovnání hodnoty vloženého kapitálu a každého fondu.

Po novelizaci IAS 1 jsou zde zachyceny kapitálové transakce s vlastníky (emise akcií, nákupy a prodej vlastních akcií), ostatní operace jsou zachyceny v jedné komplexní položce.

Výkaz peněžních toků

Úprava tohoto výkazu je řešena samostatně standardem IAS 7. Tento výkaz umožňuje získat informace a přehled o získání a využití peněžních prostředků, které společnost využívá ke své činnosti. Uživatelé mohou zjistit, zda podnik využíval více interních zdrojů nebo externích. Pro sestavení tohoto výkazu je možné použít přímou nebo nepřímou metodu. V přímé metodě jsou peněžní toky vykazovány jako příjmy a výdaje. V nepřímé metodě jsou peněžní toky vykazovány na základě úprav disponibilních výsledků hospodaření o transakce nepeněžní povahy.

Příloha

Příloha má tuto strukturu:

- prohlášení o shodě,
- prohlášení o oceňovacích základnách,
- informace o položkách každého účetního výkazu,
- informace o nejistotách, závazcích a jiné finanční informace,
- nefinanční informace.

K oblasti **účetní závěrky** patří také IAS 8, který se zabývá účetními pravidly, změnami v účetních odhadech a chybami a slouží ke zvýšení relevance a spolehlivosti.

Účetní pravidla může jednotka změnit jen v případě, kdy je změna vyžadována standardem nebo interpretací nebo změna přinese spolehlivější a relevantnější informace o dopadech příslušných transakcí.

Změna v účetních odhadech je dána vývojem údajů v průběhu času a vyplývá tedy z posouzení současného stavu a očekávaných budoucích hodnot.

Chyby v účetní závěrce, které jsou odhaleny až po uzavření knih, musí být opraveny retrospektivně v období, kdy byly zjištěny. V české úpravě nelze opravu chyb vykázat zpětně.

V IAS 10 jsou upraveny události po rozvahovém dni. Tento standard upravuje požadavky, kdy musí být upravena účetní závěrky s ohledem na události, které nastaly po rozvahovém dni.⁵⁷

2.3.1.3 Americké účetní standardy US GAAP

„První rozdíl mezi US GAAP a českým zákonem je vidět hned na první pohled. **Výkazy**, které podávají české firmy, mají všechny stejný obsah. Výkazy, které podávají firmy vykazující podle US GAAP, jsou každý jiný. Důvodem je, že US GAAP nepředepisuje žádnou konkrétní formu, ani obsah výkazů. Každá firma si zvolí svůj vlastní.

To také znamená, že v rámci US GAAP neexistuje žádná standartní **účetní osnova** a tak se účetní případy nemohou popisovat číselně, ale popisují se slovně.

Další rozdíl je, že US GAAP nikdy nepředepisuje **postup**, ale pouze konečný výsledek. Z toho vyplývá, že neexistuje žádná souvztažnost účtů, a že nejdůležitější dovednost hlavního účetního není najít v této knize postup, který musí použít, ale vymyslet postup, který splňuje požadavky US GAAP v té konkrétní situaci, kterou musí zaúčtovat.

Pokud někdo začne účtovat podle US GAAP, tak zjistí další zásadní rozdíl. **Daňové otázky** nebo daňový dopad transakcí nikoho nezajímají. Nejsou vůbec relevantní.

Důvodem je, že daňový zákon v USA nevyžaduje od firem, aby vedly účetnictví. A US GAAP všeobecně zakazuje firmám, aby postupovaly stejně v rámci aplikace US GAAP, tak jako postupují podle daňového zákona.

Daňový zákon v USA je pro všechny podnikatele stejný, a vypadá podobně jako české jednoduché účetnictví.

⁵⁷ D. Kuderová. Účetní výkaznictví. Diplomová práce, 2014. Str. 17-22

Jinak řečeno, není založen na bázi časového rozlišení. Podniku tak nevznikne daňová povinnost v okamžiku, kdy vydá fakturu, ale v momentě, kdy přijme peníze a nezáleží na tom, zda má obrat deset tisíc dolarů nebo deset miliard dolarů.

Na **výsledovce** je největší rozdíl v tom, že se všechny náklady třídí účelově (na výrobu, odbyt a správu), nikoliv na druhy. Dále se ve výsledovce neobjevuje řádka, která se nazývá „změna stavu zásob“, ani „aktivace“. Důvodem je, že účetní postup, který k těmto položkám vede, není v souladu s US GAAP.

Na **rozvaze** je těch rozdílů víc. Například, vykázané peníze v bance se obvykle nerovnájí konečnému zůstatku v bance. Zásoby, které jsou neprodejně, jsou už dávno odepsané a neexistují dohadné položky aktivní.

V **dlouhých aktivech** platí, že investice se vedou v tržních hodnotách, že hmotný majetek, který se momentálně nepoužívá, se nevykazuje jako hmotný majetek, a že místo toho, aby se budova vykazovala pod názvem „budova“, se vykazuje pod názvem „výrobní hala pro výrobu výrobku X“. Dále neexistují žádné nehmotné výsledky vývoje, ale zato může existovat majetek, jako je seznam zákazníků a goodwill, který se neodepisuje.

Závazky se vykazují v současné hodnotě peněžních toků, a ne v nominální, že některé dlouhodobé závazky se musí vykazovat krátkodobě, a že některé krátkodobé se zase vykazují dlouhodobě.

Ve **vlastním kapitálu** nemusí být žádný základní kapitál, ani emisní ážio, a že fondy ze zisku nejsou povinné, a že firma může vyplácet dividendy, i když je ztrátová.

Podle US GAAP **právní forma** nikdy není rozhodující při stanovení účetního postupu. Například z hlediska US GAAP, pokud firma něco prodá, třeba pohledávku, ale zároveň získá právo ji koupit zpět, nejedná se o prodej, ale o půjčku.

Pokud firma majetek pronajme tak, že ho používá stejně, jako kdyby ho koupila, vznikne jí majetek a závazek v plné výši pronajatého majetku.

US GAAP od nás vždy vyžaduje, abychom nejenom sdělili všechno, co nám říká, že sdělit musíme, ale všechno, co my víme, by zajímalo naše akcionáře natolik, že by kvůli této informaci akcie našeho podniku koupili, prodali nebo drželi dál.

Jinak řečeno, až poznáme podstatu US GAAP, zjistíme, že od nás nechce nic jiného než **průhlednost**.

Zjistíme také, že cokoliv miň než naprostá průhlednost našeho podnikání není v souladu s US GAAP.⁵⁸

2.3.1.4 Komparace účetních výkazů dle pojetí finančního účetnictví

Výše uvedené rozdíly v účetních výkazech lze znázornit v tabulce č. 3.

Tabulka 3 Komparace účetních výkazů dle ČÚP, IFRS a US GAAP

Výkaz	ČÚP	TRANS-TECHNIK	IFRS	US GAAP
Rozvaha	tabulka s přesným popisem položek	Rozvaha v plném rozsahu	pod názvem Výkaz o finanční pozici (volná forma)	nepředepisuje ani název ani obsah
Výkaz zisku a ztráty	tabulka s přesným popisem položek	Výkaz zisku a ztráty	pod názvem Výkaz o komplexním výsledku	nepředepisuje ani název ani obsah
Další výkazy	Přehled o peněžních tocích, Přehled o změnách vlastního kapitálu (nepovinná součást přílohy k účetní závěrce)	Příloha bez přehledů	Výkaz peněžních toků, Výkaz změn vlastního kapitálu (povinné části účetní závěrky)	nepředepisuje

(Zdroj: vlastní zpracování)

2.3.2 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných položek v účetnictví

Každý účetní systém se skládá z určitých prvků (položek). Tyto prvky nemusí být ve všech systémech obsahově stejně vymezeny. V následujícím textu uvádím vybrané položky a jejich metodické zachycování v účetnictvích vycházejících z různých konceptů.

⁵⁸ Robert Mládek, Světové účetnictví, str. 29-31

2.3.2.1 Majetek

Majetek dle ČÚP

V českém právu pojem aktiva (majetek) není definován, obecně se aktiva popisují jako majetek podniku či hospodářské prostředky. Vyhláška 500/2002 Sb. rovnou vymezuje až jednotlivé kategorie aktiv.

1. Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek dle ČÚP

Účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku je v českém účetním prostředí řešen standardem č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. A účtování dlouhodobého finančního majetku standardem č. 014 Dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý majetek v podmínkách firmy

Firma má ve svém dlouhodobém majetku pouze software v ocenění nad 60. tis. Kč jako dlouhodobý nehmotný majetek. Z dlouhodobého hmotného majetku má pozemky, stavby a samostatné movité věci (nad 40. tis. Kč). Firma má podíly v dceřiných společnostech, které vykazuje v kategorii Dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý hmotný majetek dle ČÚP

„Dlouhodobý hmotný majetek je vymezen výčtem aktiv, v podstatě srovnatelný s IFRS, výjimku tvoří majetek pořízený prostřednictvím finančního leasingu a oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Hmotná aktiva se aktivují a odepisují, pokud je pořizovací cena vyšší než cena stanovená účetní jednotkou a očekávaná doba použitelnosti je delší než jeden rok. Ekonomické užítky nejsou kritériem pro uznání majetku. Přímo přiřaditelné náklady se zahrnují k pořizovací ceně majetku. Ocenění dlouhodobého majetku se zvyšuje o tzv. technické zhodnocení, pokud náklady na něj v úhrnu za účetní období překročí částku stanovenou zákonem o daních z příjmů a pokud je v daném účetním období uvedeno do užívání. Dlouhodobý hmotný majetek se odepisuje v souladu s účetními metodami. Přeceňování majetku (zvýšení hodnoty) není povoleno, majetek

se oceňuje pořizovací cenou sníženou o oprávky a snížení hodnoty. Veškeré snížení hodnoty je zaúčtováno v nákladech.“⁵⁹

Dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS

„Dlouhodobý hmotný majetek je upraven následujícími standardy:

- IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení,
- IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji,
- IAS 17 Leasingy

a dalšími standardy prostřednictvím specifických řešení (např. IAS 41 upravuje biologická aktiva dlouhodobého charakteru atd.).“⁶⁰

Pozemky, budovy a zařízení dle IFRS

„Cílem IAS 16 je popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení. Základní problém spočívá v časovém uznání aktiv, určení jejich účetní hodnoty a účtování odpisů. Standard uznává položky pozemků, budov a zařízení jako aktivum, jestliže je pravděpodobné, že podnik bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek. Standard definuje ocenění položek pozemků, budov a zařízení pořizovacími náklady, které se skládají při pořízení z nákupní ceny a přímo přiřaditelných nákladů. Standard stanovuje podmínky uznávání následných výdajů. Pro následné ocenění položek pozemků, budov a zařízení standard uvádí model pořizovací ceny a model přecenění, buď v hodnotě nákladů na pořízení po odečtení opravěk, nebo v reálné hodnotě. Odpis je uznáván jako náklad. Standard vymezuje údaje, které musí podnik zveřejnit.“⁶¹

Majetek dle US GAAP

„Dle SFAC 6 – majetek jsou pravděpodobné budoucí ekonomické výhody, které určitá ekonomická jednotka obdržela, nebo kontroluje jako důsledek minulých transakcí nebo událostí.“⁶²

⁵⁹ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 58

⁶⁰ Jana Hinke, Účetnictví podle IAS/IFRS. Str. 18

⁶¹ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 57

⁶² Robert Mládek, Světové účetnictví, str. 36

Což znamená, že aby to mohlo v US GAAP být považováno za majetek měl by být předpoklad, že tento majetek podniku přinese peníze. Buď přímo (prodejem) nebo nepřímo (výrobou). Podnik nemusí majetek vlastnit, stačí, když jej kontroluje. Dále co je důležité proto, aby se něco dalo považovat za majetek, je nutné, aby se transakce (která firmě přinese ekonomickou výhodu) už stala.

Pozemky, budovy a zařízení dle US GAAP

„V oblasti dlouhodobého majetku (staveb, budov a zařízení) většina účetních postupů vychází z nepsaných pravidel, z praxe, ze zvyklostí. V roce 2004 byla připravena vyhláška, která ale nebyla schválena a tato problematika bude řešena v kontextu širšího projektu konvergence s IFRS. Předpokládá se, že až na dvě dosud sporné oblasti (kapitalizace úroků a tzv. profesní služby), budou americké předpisy identické s evropskými.“⁶³

Dlouhodobý hmotný majetek dle ČÚP a US GAAP

„Majetek představuje dle koncepčního rámce US GAAP pravděpodobný budoucí ekonomický přínos, který daná účetní jednotka získala nebo nad ním má kontrolu, jedná se o výsledek minulých transakcí či událostí a je možné ho spolehlivě ocenit. Dlouhodobý majetek je potom ten, který se nespotřebuje do jednoho roku. Všeobecně se dělí na tyto skupiny – Hmotný majetek, Nehmotný majetek, Investice a Zdroje.

US GAAP neposkytuje žádnou vyhlášku věnující se komplexně této problematice. Upraveny jsou některé specifické otázky, jako např. vyhláškou ARB 43 odpisy nebo SFAS 144 – snížení hodnoty a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku. Do budoucna se však dá očekávat konvergence s pravidly IFRS, jejich vyhláška IAS 16 se plně zaobírá touto oblastí.

České účetní standardy neposkytují žádnou obecnou definici, co znamená dlouhodobý hmotný majetek. K této problematice se staví pouze vyjmenováním jednotlivých položek, které tento prvek účetního systému zahrnuje.

⁶³ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 57-58

DHM dle US GAAP představuje dlouhodobý hmotný majetek, který slouží k produkci a distribuci výrobků či služeb a jedná se především o – Pozemky, Budovy, Stroje a zařízení, Nábytek a inventář.

Pravidla US GAAP nestanovují žádný finanční limit, od kterého je možné účtovat o dlouhodobém hmotném majetku, tato otázka je plně v působnosti účetní jednotky. Dle ČÚP jsou některé položky jako pozemky, stavby či předměty z drahých kovů považovány za součást DHM bez ohledu na výši ocenění. U samostatných movitých věcí předpisy dovolují účetní jednotce stanovit si výši ocenění těchto majetkových položek ve svém vnitřním účetním předpisu a přikazují jí pouze přihlédnout k principu významnosti a k principu věrného a poctivého zobrazení majetku. Často je ale používán limit 40.000 Kč stanovený v zákoně o dani z příjmů pro daňové odpisy. Podmínka doby použitelnosti delší než jeden rok je v ČÚP také uplatňována, pouze u staveb nehraje životnost roli.

Pokud by některá položka majetku splňovala definici DHM pouze v jednom z účetních systémů, mělo by to především dopad na vykazování souvisejících nákladů. Např. v ČÚP by se majetek odepisoval po celou dobu jeho životnosti a pořizovací cena se tak rovnoměrně promítala do nákladů, v US GAAP by naopak byla celá částka uplatněna jako náklad v okamžiku pořízení.

Vyřazení majetku z důvodu prodeje či uplynutí doby životnosti

Na rozdíl od českých účetních standardů, ale stejně jako IFRS (IAS 16) požaduje US GAAP dle vyhlášky SFAS 143 započítat do pořizovací ceny majetku náklady, které vzniknou při jeho vyřazení z důvodu prodeje či uplynutí doby životnosti. Může se jednat o demontáž, ekologickou likvidaci nebo odstranění následků na životní prostředí v případě končící skládky odpadů.

Znehodnocení majetku

Česká účetní pravidla i standardy US GAAP požadují vykazování dlouhodobého hmotného majetku v historické hodnotě, tedy pořizovací ceně upravené o dosavadní výši oprávek. Nepřipouští se alternativní model přecenění na reálnou hodnotu, jako existuje v mezinárodních účetních standardech. ČÚP i US GAAP se ale vyjadřují

k situacím, kdy účetní hodnota majetku není v souladu s jeho skutečnou cenou, resp. pokud je vykazovaná hodnota nižší. Pokud je vyšší skutečná hodnota, nedovoluje ani jeden ze systémů úpravu účetních informací.

Požadavky ČÚP v této oblasti jsou pouze obecné, není řešena konkrétní metoda pro výpočet snížení hodnoty majetku. Jsou rozeznávány dva typy situací – trvalé a dočasné snížení hodnoty. Trvalé snížení hodnoty je v účetnictví zachyceno přímým jednorázovým odpisem. Jeho zrušení není možné. Pro přechodné snížení hodnoty majetku jsou používány opravné položky. Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. se opravné položky vytvářejí pouze k účtům majetku v případech snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace majetku. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je vytvořit na zvýšení hodnoty majetku. Oproti ČÚP pravidla US GAAP s pojmem přechodného snížení vůbec nepracují.

Odpisy

V případě zásob je možné přímo spojit náklady vynaložené na jejich zhotovení s tržbami, které jsou získány při jejich prodeji. U dlouhodobého majetku ale přímé spojení mezi realizovanými tržbami a náklady souvisejícími s jeho pořízením neexistuje. Musí se použít nějaká metoda odhadu výše ekonomické oběti nutné pro získání daného výdělku. K tomuto účelu slouží v účetnictví odpisy.

České účetní předpisy požadují, aby byly účetní odpisy uplatněny podle skutečné doby používání dlouhodobého majetku. Mají přesně vystihnout míru opotřebení dlouhodobého majetku. Doby životnosti a odpisovou metodu si stanoví účetní jednotka sama. Pro splnění tohoto požadavku může být použita časová či např. výkonová metoda odpisování. Z časových metod se používá především lineární metoda, v účetní literatuře jsou ale definovány i zpomalené nebo zrychlené přístupy. Menší podniky, nepodléhají ověření závěrky auditorem, často pro zjednodušení používají účetní odpisy rovné odpisům daňovým. Nedodržují tak ale požadavek ČÚP na věrné zobrazení reality.

Oproti českému účetnictví byla dosud v US GAAP s odpisováním všeobecně spojena jedna odlišnost. V ČÚP se požadovalo, aby byla formou odpisů uhrazena celá pořizovací cena majetku. Předpokládá se, že po uplynutí doby životnosti nebude aktivum schopné využití a bude fyzicky zlikvidováno. US GAAP očekává, že životnost

aktiva je doba, po kterou ho lze považovat za zdroj ekonomických užiteků pro danou účetní jednotku. Odpisování v US GAAP je tedy rozvrhnuo pouze po zbytkovou hodnotu, která se rovná prodejní ceně po odečtení nákladů souvisejících s prodejem. Po odepsání ke zbytkové hodnotě je v ní majetek veden v účetnictví až do jeho vyřazení.

Po schválení novely vyhlášky č. 500/2002 byl tento institut zařazen od 1. 1. 2009 taktéž do českého účetnictví. Je možné v tomto kroku spatřit inspiraci pravidly US GAAP či spíše Mezinárodními účetními standardy.

Vyřazení majetku

V případě, že již daný dlouhodobý majetek pro firmu nepřináší ekonomickou hodnotu, přijde na řadu jeho vyřazení. Pro odstranění z účetní evidence může být příčinnou plně odepsání, resp. odepsání ke stanovené zbytkové hodnotě, prodej, likvidace apod.

Oproti českému účetnictví existuje v US GAAP několik rozdílů:

- Majetek se nemusí úplně odepsat, např. při prodeji se tedy neúčtuje zůstatková hodnota do nákladů oproti oprávkám.
- Vyřazovaný majetek má obvykle nenulovou hodnotu. Odepisuje se pouze po stanovení zbytkové hodnoty.
- Příjem z prodeje DHM není považován za výnos, ale za zisk.“⁶⁴

⁶⁴ Ing. Martina Zmeškal, Principy a hlavní postupy účtování podle US GAAP. Str. 32-65

Tabulka 4 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních položek - dlouhodobý hmotný majetek

CO / KDE	ČÚP	TRANS-TECHNIK	IFRS	US GAAP
Dlouhodobý hmotný majetek	není obecně definován, pouze výčet	není obecně definován, pouze výčet	výčet dle jednotlivých standardů	slouží k produkci a distribuci výrobků či služeb
	pozemky, stavby, samostatné hmotné movité věci, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata, jiný dl.hm.majetek	pozemky, budovy, stavby, stroje a přístroje, dopravní prostředky, inventář	pozemky, budovy a zařízení; dlouhodobá aktiva držena k prodeji; leasing	pozemky, budovy, stroje a zařízení; nábytek a inventář
Metody	limit u SMV, technické zhodnocení, odpisy, přeceňování majetku není povoleno, oceňování pořizovací cenou, snižování hodnoty do nákladů	stroje a přístroje, dopravní prostředky, inventář - hodnota nad 40.000 Kč	časové uznání aktiv, pořizovací cena, reálná hodnota, odpis je náklad	nepsaná pravidla, praxe je zvyklostí, není finanční limit, existence vyřazovacích nákladů, jiný způsob odpisování

(Zdroj: vlastní zpracování)

Nehmotná aktiva dle ČÚP

„Existuje výčet aktiv, která jsou klasifikována jako dlouhodobý nehmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok – zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva (např. know-how a licence) a goodwill. Nehmotná aktiva se aktivují a odepisují, pokud odpovídají stanovenému výčtu, jejich pořizovací cena je vyšší než částka stanovená vnitropodnikovou směrnicí a očekávaná doba použitelnosti delší než jeden rok. Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností pro vlastní potřebu se neaktivuje. Aktivují se náklady na výzkum a vývoj určené k obchodování. Pořízený nehmotný majetek se oceňuje pořizovacími cenami, tj. včetně vedlejších přiřaditelných nákladů. Nehmotný majetek vyrobený ve vlastní režii se oceňuje vlastními náklady. Nehmotný majetek je oceněn v pořizovací ceně nebo na úrovni vlastních nákladů snížených o oprávk. Přecenění na reálnou hodnotu není povoleno. Majetek se odepisuje po dobu použitelnosti postupně v souladu s odpisovým

plánem. Snížení hodnoty se zohledňuje buď opravnou položkou, nebo mimořádným odpisem. Postup stanovení snížení hodnoty není předepsán.“⁶⁵

Dlouhodobý nehmotný majetek dle IFRS

„Nehmotná aktiva jsou taková, která nemají fyzickou podobu. Jedná se např. o zřizovací výdaje, výdaje na výzkum a vývoj, software, licence, patenty, obchodní značky, dále seznamy zákazníků, dovozní kvóty atd.

Problematiku těchto položek dlouhodobého nehmotného majetku řeší IAS 38 – Nehmotná aktiva.

Pro uznání položky majetku dle tohoto standardu rozhodující naplnění následujících kritérií

- a) existence nehmotného aktiva je výsledkem minulých událostí,
- b) využití nehmotného aktiva je kontrolováno podnikem,
- c) očekává se, že ekonomický užitek poplyne podniku,
- d) pořizovací náklady mohou být spolehlivě měřeny,
- e) nehmotné aktivum musí být identifikovatelné, tzn. jednoznačně odlišitelné od goodwillu. Takové aktivum může účetní jednotka prodat či pronajmout aniž by s ním prodávala či pronajímala jiná svá aktiva.“⁶⁶

Nehmotná aktiva dle US GAAP

„Podle US GAAP je nehmotný majetek „majetek (vyjma finančních nástrojů) bez fyzické substance“ (SFAS 142, glossary). Při oceňování nehmotného majetku je potřeba vzít v úvahu, že právě nadhodnocování této části majetku bylo podstatou většiny „účetních skandálů“ v několika minulých letech a je nutné při auditu podrobně prokázat adekvátnost uplatňovaných kapitalizovaných nákladů.“⁶⁷

⁶⁵ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 59-60

⁶⁶ Jana Hinke, Účetnictví podle IAS/IFRS. Str. 37

⁶⁷ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 59

Tabulka 5 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních položek - dlouhodobý nehmotný majetek

CO / KDE	ČÚP	TRANS-TECHNIK	IFRS	US GAAP
	formulace "obsahuje zejména"	formulace "obsahuje zejména"	nemají fyzickou podobu, dána kritéria, formulace "například",	majetek bez fyzické substance
Dlouhodobý nehmotný majetek	zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill	software nad 60.000 Kč	zřizovací výdaje, výdaje na výzkum a vývoj, software, licence, patenty, obchodní značky, seznamy zákazníků, dovozní kvóty atd.	není výčet
Metody	odpisy, stanovení hodnoty, pořizovací cena, vlastní náklady	odpisy	pořizovací cena, přecenění na reálnou hodnotu, odpisy	prokazuje se adekvátnost uplaňovaných nákladů

(Zdroj: vlastní zpracování)

Dlouhodobý finanční majetek dle ČÚP

Dlouhodobý finanční majetek je vymezen v §8 vyhlášky 500/2002, Sb. Jedná se o čtyři kategorie:

- „Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly obsahuje zejména podíly, které nepředstavují podíl v ovládaných osobách nebo podíl v účetních jednotkách pod podstatným vlivem, dluhové cenné papíry, u nichž má účetní jednotka záměr a schopnost držet je do splatnosti, a dále ostatní dlouhodobé cenné papíry, u nichž zpravidla v okamžiku pořízení není znám záměr účetní jednotky. Dluhovým cenným papírem se pro účely této vyhlášky rozumí cenný papír úvěrové povahy, například dluhopis s pevnou úrokovou sazbou, dluhopis, kdy je úrokový výnos stanoven rozdílem mezi jmenovitou hodnotou a jeho nižším emisním kursem, a směnka.
- Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv" obsahuje zejména poskytnuté dlouhodobé zápůjčky a úvěry ovládaným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem, poskytnuté dlouhodobé zápůjčky a úvěry mezi ovládanými osobami a účetními jednotkami pod podstatným vlivem a poskytnuté dlouhodobé zápůjčky a úvěry ovládajícím osobám a účetním jednotkám uplatňujícím podstatný vliv.

- Jiný dlouhodobý finanční majetek obsahuje zejména poskytnuté dlouhodobé zápůjčky a úvěry, pokud nejsou vykázány v položce Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv a drahé kovy a kameny, případně předměty z drahých kovů a kamenů, pokud nejsou vykázovány v položce Dlouhodobý hmotný majetek nebo Zásoby.
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek obsahuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy a závdavky poskytnuté na pořízení dlouhodobého finančního majetku.⁶⁸

Dlouhodobý finanční majetek dle IFRS

„Finanční majetek je řešen standardy IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace, IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování.

Finanční nástroje lze nejobecněji rozdělit na:

- a) finanční investice,
- b) odvozené finanční nástroje, tzv. finanční deriváty.

Finanční investice jsou dle definic IAS 39 členěny na 4 základní kategorie.

1. Finanční aktiva ve fair value (tzn. v reálné hodnotě) přeceňovaná výsledkově taková aktiva, která

- a) jsou držena k obchodování (tzn. za účelem spekulace na změnu ceny = jakmile se změní cena, dojde k opětovnému prodeji s cílem dosáhnout zisku). Zisk může být výsledkem změn v trhem určených úrokových sazbách, změn ve vnímání rizika věřitele atd.,
- b) jsou účetní jednotkou při svém počátečním uznání označena za finanční investice ve fair value přeceňované výsledkově.

2. Finanční investice držené do splatnosti – investice pořízené s úmyslem a schopností účetní jednotky držet do splatnosti. Tyto nástroje mohou vykazovat pevné či proměnlivé platby.

⁶⁸ Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli

3. **Půjčky a pohledávky** – tento finanční majetek nesplňuje podmínky pro zařazení do ostatních tříd a není nabízen na aktivním trhu. Může být spojen s pevnými i proměnlivými platbami.

4. **Finanční aktiva vhodná k prodeji** (nikoli určená k prodeji!) – všechny investice, které svým charakterem nelze zatřídit do výše uvedených tří kategorií. Jsou drženy z různých obchodních, investičních či strategických důvodů (např. flexibilita likvidních prostředků při vzniku potřeby).

Finanční investice lze ocenit následovně:

- **Ve fair value** – reálnou hodnotou, jíž je částka stanovena mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek (stanovena dobrovolně a bez nátlaku).
- **V amortizované pořizovací ceně** – u finančního majetku s pevnou dobou splatnosti, je-li držen do této splatnosti. Tato základna je stanovována prostřednictvím metody efektivní úrokové míry.
- **V nižší ze dvou hodnot** – v nižší hodnotě z pořizovací ceny a očekávané zpětné ziskatelné částky. Tuto částku představuje současná hodnota očekávaných budoucích peněžních toků diskontovaných běžnou tržní úrokovou mírou. Takto se oceňují majetkové investice bez tržních hodnot.

Finanční investice lze účtovat buď metodou **data obchodu**, když účetní jednotka zaúčtuje a posléze vykáže v rozvaze pořízené aktivum související závazek ke dni uzavření vlastního obchodu. Při prodeji musí naopak k datu obchodu odúčtovat prodávané aktivum, zaúčtovat zisk resp. ztrátu z prodeje a vykázat pohledávku.

Další možností je metoda **data vypořádání**, kdy účetní jednotka vykáže pořízené aktivum až proti převodu vlastního aktiva (okamžitá získání, zaplacení). Při prodeji je aktivum odúčtováno a uznán zisk z prodeje až v okamžiku dodání. V tomto případě je nutné evidovat změny v reálné hodnotě finančního aktiva.⁶⁹

⁶⁹ Jana Hinke, Účetnictví podle IAS/IFRS. Str. 55-56

Tabulka 6 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních položek - dlouhodobý finanční majetek

CO / KDE	ČÚP	TRANS-TECHNIK	IFRS	US GAAP
Dlouhodobý finanční majetek	ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly, zápůjčky a úvěry, jiný dl. finanční majetek, poskytnuté zálohy na dl. fin.majetek	podíly v ovládaných a řízených osobách, ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly (majetková účast v dceřiných společnostech v zahraničí)	finanční investice (finanční aktiva v reálné hodnotě, fin.investice držené do splatnosti, půjčky a pohledávky, fin. aktiva vhodná k prodeji), odvozené finanční nástroje	Investice, zdroje
Metody	pořizovací cena, reálná hodnota	pořizovací cena	reálná hodnota, amortizovaná pořizovací cena	x

(Zdroj: vlastní zpracování)

2. Oběžný majetek

Oběžný majetek dle ČÚP

Oběžný majetek je krátkodobý, provozní majetek, který se v podniku vyskytuje ve dvou základních formách – v peněžní a věcné formě. Peněžní forma jsou především peníze, jak v hotovosti, tak na bankovních účtech, a dále pohledávky. Pohledávky hlavně z obchodního styku, tj. neuhrazené faktury vystavené odběratelům aj. Do peněžní formy patří také krátkodobý finanční majetek, což jsou krátkodobé cenné papíry. Pod věcnou formou si představíme např. zásoby materiálu, rozpracované výroby a hotové výrobky.

Oběžný majetek slouží především k úhradě závazků. Je neustále v pohybu a jedna forma předchází druhé - z peněz pořídí materiál, který se přemění na rozpracovanou výrobu, dále na hotové výrobky a po předání odběrateli v pohledávku, která se po úhradě opět změní v peníze. Čím rychleji se oběžný majetek za stejných podmínek obrací, tím přináší větší zisk. Proto je důležitým ukazatelem využití oběžného majetku rychlost jeho obratu.

Zásoby dle ČÚP

Do zásob dle §9 vyhlášky 500/2002 Sb. řadíme materiál (suroviny, pomocné látky, náhradní díly, obaly, drobný hmotný majetek aj.), nedokončená výroba, výrobky, zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby.

O zásobách se průběžně účtuje způsobem A nebo periodicky způsobem B.

„ČÚP umožňují používat metodu FIFO a váženého aritmetického průměru pro oceňování zásob na skladě.“⁷⁰

Zásoby v podmínkách firmy

Ze zásob má firma konkrétně materiál, výrobky a zboží. Firma účtuje o zásobách způsobem A. A dále uvádí:

„Nakupované zásoby jsou účtovány na sklad v ceně pořízení dle druhu na příslušný analytický účet. Zásoby jsou vedeny na skladových kartách v ceně zjištěné váženým aritmetickým průměrem z cen pořízení. Vážený aritmetický průměr zásob na kartách se vypočítává automaticky při každém pohybu na skladové kartě. K ceně pořízení se vztahují všechny ostatní náklady vzniklé při pořízení zásob, dopravné, clo, cenové rozdíly, které se poměrně k výši vyskladněných zásob rozpouští do nákladů příslušného období ze samostatného analytického účtu doprovodných nákladů.

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují a aktivují na základě kalkulací vycházejících z vlastních nákladů (přímý materiál, přímé mzdy vč. sociálního a zdravotního pojištění).

O drobném dlouhodobém hmotném v ceně do 40. tis. Kč a nehmotném majetku v ceně do 60. tis. Kč bylo účtováno jako o zásobách.

Zásoby jsou účtovány v souladu s českým účetním standardem č. 015 Zásoby.“⁷¹

⁷⁰ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 57

⁷¹ Účetní závěrka 2013, Příloha k účetní závěrce k 31.12.2013, str. 3. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=562733>

Zásoby dle IFRS

„Zásoby jsou standardem IAS 2 definovány jako aktiva

- a) držená za účelem prodeje, určená k prodeji,
- b) ve výrobním procesu, určená k prodeji, nebo
- c) ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

Dále standard uvádí pojem Čistá realizovatelná hodnota, což je odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání snižena o

- odhadované náklady na dokončení a
- odhadované náklady nezbytné k uskutečnění prodeje.“⁷²

„IAS 2 stanovuje způsob účetního zobrazení zásob v systému historických nákladů a úroveň nákladů na pořízení, která má být uznána jako aktivum. Zásoby se podle standardu oceňují na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty. Standard umožňuje oceňování zásob pomocí nákladových vzorců, metodu FIFO a metodu průměru.“⁷³

Zásoby dle US GAAP

„Zásoby jsou jednou z oblastí, v kterých se IFRS a US GAAP sjednotily již v první fázi konvergenčního projektu, v současnosti se proto pravidla obou systémů dají považovat za srovnatelná. Jednou z přetrvávajících nepříliš významných odlišností je možnost oceňovat zásoby metodou LIFO podle US GAAP, IFRS od 1. 1. 2005 zakázaly.

Zásoby jsou definovány a oceňovány obdobně jako v IFRS, neexistuje předepsaný postup pro vyčíslení případného snížení hodnoty.“⁷⁴

⁷² Jana Hinke, Účetnictví podle IAS/IFRS. Str. 42

⁷³ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 56

⁷⁴ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 56-57

Tabulka 7 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních položek - zásoby

CO / KDE	ČÚP	TRANS-TECHNIK	IFRS	US GAAP
Zásoby	materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, zboží, zvířata, poskytnuté zálohy na zásoby	materiál, výrobky, zboží, poskytnuté zálohy na zásoby	aktiva držaná za účelem prodeje; ve výrobním procesu, určená k prodeji; nebo ke spotřebě ve výrobním procesu	obdobně jako v IFRS
Metody	úctování způsobem A a B, metody oceňování zásob FIFO a aritmetický průměr	úctování způsobem A, oceňování zásob aritmetickým průměrem	oceňování zásob pomocí nákladových vzorců, metodou FIFO a metodou průměru	obdobně jako v IFRS, navíc ještě metodou LIFO

(Zdroj: vlastní zpracování)

2.3.2.2 Leasing⁷⁵

Leasing může sloužit k financování nákupu některých movitých věcí, jako např. automobilů. Existuje několik typů leasingů – finanční, operativní a zpětný.

Leasing dle ČÚP

„Není zohledněna skutečnost, že nájemce má aktivum pod svou kontrolou. Aktivum je vykázáno v rozvaze pronajímatele. Nájemce účtuje o leasingových splátkách. Na konci doby finančního leasingu nájemce přebírá předmět leasingu do svého majetku.“⁷⁶

Leasing v podmínkách firmy

Firma TRANS-TECHNIK, spol. s.r.o. neeviduje majetek pořízený leasingem.

⁷⁵ Tomuto tématu se více věnují D. Kuderová v prostředí IFRS a M. Zmeškal v rámci US GAAP.

⁷⁶ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 61

2.3.2.3 Zdroje krytí majetku

Vlastní kapitál dle ČÚP

Vlastní kapitál je tvořen kapitálem, vloženým akcionáři v podobě základního kapitálu, emisního ážia a dále vlastním kapitálem, který vznikl z minulých výsledků hospodaření podniku a byl ponechán v podniku v podobě nerozděleného, akumulovaného zisku nebo v podobě rezervních fondů. Patří sem i zisk právě uplynulého roku, který ještě nebyl rozdělen. Výše vlastního kapitálu vyjadřuje nároky akcionářů/společníků vůči podniku.

Vlastní kapitál dle IFRS

„Koncepční rámec IAS/IFRS definuje vlastní kapitál jako „zbytkovou částku“ aktiv po odečtení všech závazků.

Další ustanovení uvádí účetní standard IAS 1 – Presentace účetní závěrky, mezi ně patří například požadavky na zveřejnění.

Položkou vlastního kapitálu je také fond z přecenění, v případě, že účetní jednotka přeceňuje vybrané položky rozvahy na reálnou hodnotu.

Další součástí vlastního kapitálu mohou být:

- kurzové rozdíly, které vyplývají z přepočtu účetní závěrky na jinou měnu dle díky účetního standardu IAS 21 – Dopady změn směnných kursů cizích měn,
- navržené dividendy, které nebyly do konce rozvahového dne schváleny apod.“⁷⁷

Vlastní kapitál dle US GAAP

„Dle SFAC 6 – vlastní kapitál (neboli čistý majetek) je zůstatkový podíl na majetku firmy, který zbývá poté, co se od majetku odečtou závazky.“⁷⁸

Větší význam této položce US GAAP už nedává. Právnícké osoby jsou registrovány na státní úrovni, ne na federální a každý stát má svá pravidla, z hlediska struktury vlastního kapitálu. US GAAP musí být použitelný ve všech státech unie, tím pádem dává firmám určitou volnost při účtování a vykazování vlastního kapitálu.

⁷⁷ Jana Hinke, Účetnictví podle IAS/IFRS. Str. 73

⁷⁸ Robert Mládek, Světové účetnictví, str. 36-45

Cizí kapitál dle ČÚP

Cizí kapitál je tvořen současnými závazky pocházející z minulých událostí a očekává se, že jejich vyrovnání vyústí do snížení prostředků podniku. Dlouhodobé závazky jsou např. dlouhodobé bankovní úvěry a vydané obligace se splatností nad 1 rok. Krátkodobé závazky má podnik vůči dodavatelům, zaměstnancům, bankám, státu atd. K cizímu kapitálu patří i rezervy, vytvářené na budoucí výdaje, např. na opravy majetku.

Závazky dle ČÚP

„Závazky představují zdroje krytí, jedna ze dvou položek na straně pasiv. Závazek je povinnost, která vznikla na základě minulých skutečností, a od jehož vypořádání se očekává, že vyústí v odtok prostředků z podniku.

Může jít o povinnost peněžní, hmotnou a nehmotnou. Jde tedy o povinnost nebo odpovědnost jednat nebo konat určitým způsobem. Závazky mohou být právně vymahatelné v důsledku závazné smlouvy nebo zákonem stanoveného požadavku.

V účetnictví je nutné závazky evidovat. Ve výkazech podniku se závazky zobrazují v rozvaze, kde je nutné ještě závazky členit na krátkodobé a dlouhodobé. Krátkodobý závazek je ten, u kterého se očekává, že bude uhrazen do 12 měsíců od rozvahového dne. V ostatních případech se jedná pouze o závazky dlouhodobé.“⁷⁹

Závazky dle IFRS

„Závazky jsou dle IAS/IFRS definovány jako současná povinnost podniku, která je důsledkem minulé události a k jejímuž vypořádání bude podnik v budoucnu nucen čerpat zdroje, z nichž by mu jinak plynul ekonomický přínos.

Jako **další požadavky** na uznání závazku uvádí Koncepční rámec:

1. úbytek zdrojů (přinášejících ekonomický prospěch) je dostatečně jistý,
2. závazek (dluh) lze spolehlivě ocenit,
3. událost, jejímž důsledkem je povinnost podniku, nastala v minulosti.

⁷⁹ <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/zavazky-z-pohledu-ucetnictvi/>

Základní klasifikace závazků je následující:

a) krátkodobé závazky – pokud se očekává, že budou uhrazeny v průběhu provozního cyklu podniku, nebo pokud budou uhrazeny během dvanácti měsíců od rozvahového dne;

- může se jednat zejména o – závazky vůči dodavatelům a zaměstnancům, směnky k úhradě a splatné daně, přijaté zálohy, výnosy příštích období, splatné dividendy apod.

b) dlouhodobé závazky – všechny, které nebyly klasifikovány jako krátkodobé.

V souvislosti s problematikou závazků je nutné uvést metody účetního zachycení obchodních slev. V současnosti jsou používány dvě:

1. **metoda hrubé částky** – hodnota slevy je odečítána od hodnoty zboží v rozvaze a po prodeji zboží tato částka snižuje náklady na prodané zboží ve výsledovce,

2. **metoda čisté částky** – obchodní sleva (nevyužitá část) se v rozvaze přičítá k hodnotě zboží a po prodeji zboží se vykáže jako finanční ztráta ve výsledovce.⁸⁰

Závazky dle US GAAP

„Dle SFAC 6 – závazky jsou pravděpodobné budoucí oběti ekonomické výhody, které pocházejí ze současných povinností firmy převést majetek nebo poskytnout služby jiným jednotkám v budoucnosti, jako důsledek minulých transakcí nebo událostí.“⁸¹

Závazek je tedy povinnost vzdát se majetku nebo poskytnout službu. Povinnost v tomto případě nemusí být pouze právní nebo zákonná.

Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky dle ČÚP

„V účetní přepisech existuje pouze obecný požadavek tvorby rezerv na rizika a ztráty z podnikání a na restrukturalizaci. Výjimkou jsou tzv. zákonné rezervy vytvořené například s ohledem na budoucí náklady na opravy dlouhodobého hmotného majetku,

⁸⁰ Jana Hinke, Účetnictví podle IAS/IFRS. Str. 63

⁸¹ Robert Mládek, Světové účetnictví. Str. 38

tyto rezervy IFRS neuznávají. Tvorba a užití těchto rezerv se řídí zákonem o daních z příjmů. Problematika oceňování není řešena.“⁸²

Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky dle IFRS

„Standard IAS 37 definuje podmínky uznávání rezerv (rezerva se vykáže, pokud má podnik současný závazek smluvní či mimosmluvní, který je důsledkem minulé události a je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, může být proveden spolehlivý odhad výše závazku). Standard stanovuje oceňování rezerv v částce, která je stanovena nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni. Při oceňování rezerv je třeba brát v úvahu rizika a nejistoty a zároveň zásadu opatrnosti. K rozvahovému dni je třeba rezervy vždy prověřit a aktualizovat jejich hodnoty. Rezervy musí být použity pouze na výdaje, na které byly původně vytvořeny. Standard uvádí informace o rezervách nutné ke zveřejnění.“⁸³

Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky dle US GAAP

„Podle SFAS 5 se podmíněné závazky, které znamenají opravné položky i rezervy, tvoří, pokud podmíněná ztráta nebo náklad je pravděpodobná (probable) a současně odhadnutelná (estimable). Pokud je splněna pouze jedna z těchto podmínek, rezerva se zaúčtovat nemusí, ale podmíněná událost se musí vysvětlit v příloze.“⁸⁴

⁸² J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 63

⁸³ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 62-63

⁸⁴ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 63

Tabulka 8 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních položek - zdroje krytí majetku

CO / KDE	ČÚP	TRANS-TECHNIK	IFRS	US GAAP
Vlastní kapitál	základní kapitál, kapitálové fondy, fondy ze zisku, zisk	základní kapitál, kapitálové fondy, fondy ze zisku (rezervní fond a ostatní fondy), nerozdělený zisk minulých let	zbytková část aktiv po odečtení všech závazků, obdobná struktura jako v ČÚP	čistý majetek, volnost ve vykazování
Závazky	zdroje krytí, povinnost z minulé skutečnosti; dlouhodobé a krátkodobé závazky	dlouhodobé závazky (jiné závazky, odložený daňový závazek), krátkodobé závazky (z obchodních vztahů, k zaměstnancům, k sociálnímu a zdravotnímu pojištění, ke státu)	současná povinnost podniku, která je důsledkem minulé události; krátkodobé a dlouhodobé závazky	pravděpodobné budoucí oběti ekonomické výhody, pocházejí ze současných povinností
Rezervy	existují obecné požadavky, výjimkou jsou zákonné rezervy (samostatný zákon)	rezervy nemá	existují podmínky uznání rezerv	jsou to podmíněné závazky, nemusí se účtovat, podmíněná událost se musí vysvětlit v příloze

(Zdroj: vlastní zpracování)

2.3.2.4 Náklady a výnosy

Náklady dle ČÚP

Náklady jako pojem není ve finančním účetnictví definován, jsou vymezeny druhy nákladů.

Náklady mohou být vnímány jako úbytek peněžních prostředků (např. zaplacení za službu v hotovosti), úbytek nepeněžních aktiv (např. spotřeba materiálu ze zásob) a jako vznik závazku (zaúčtování faktury za opravu zařízení). Náklady členíme dle druhu na provozní, finanční a mimořádné. Provozní náklady tvoří běžná činnost podniku, jako je např. výroba a prodej zboží, výrobků a služeb. Finanční náklady jsou spojeny s náklady financování a s operacemi s cennými papíry. Mimořádné náklady tvoří náklady, které jsou vynaloženy na ostatní mimořádné a neobvyklé položky.

Náklady dle IFRS

„Náklady jsou popsány jako snížení ekonomického prospěchu v účetním období, ke kterému došlo buď zvýšením závazků, úbytkem aktiv nebo snížením užitečnosti aktiv, což vede k úbytku vlastního kapitálu. Aby byly náklady ve výsledovce náležitě uznány, musí být snížení ekonomického procesu vyjádřeno v okamžiku, kdy došlo k uznání realizované činnosti. Náklady se rozlišují na ty, které vznikají z běžných činností, které podnik dělá obvykle a pravidelně, a dále na ztráty. Nutné je od těchto druhů nákladů vyčlenit náklady na pořízení aktiv.“⁸⁵

Náklady dle US GAAP

„Dle SFAC 6 – náklady jsou pokles nebo spotřebování majetku nebo nabytí závazků (nebo kombinace obou) kvůli dodání zboží nebo výrobků, nebo poskytnutí služeb či jiných činností, které jsou součástí hlavních nebo podstatných pokračujících ekonomických aktivit firmy.“⁸⁶

Náklady jsou v tomhle pojetí něco jako oběť, kterou musel podnik podstoupit, aby umožnil výdělečnou činnost. A pokud má náklad umožnit tržbu, pak nejprve musí vzniknout tržba, která ho umožnila. Jestli nemůže být náklad bez tržby, pak nejsou nutné další operace, jako je aktivace nebo změna stavu zásob. Z toho vyplývá, že napřed musíme být schopni přiřadit konkrétní náklad ke konkrétní tržbě. A to je pro US GAAP podstatné.

Výnosy dle ČÚP

„Výnosy mohou nastat přírůstkem peněz (např. prodej zboží, výrobku, poskytnutí služby), přírůstkem nepeněžních aktiv (např. prodej na fakturu) a výjimečnou situací jako snížení závazku (zánik dluhu bez jeho úhrady). Do výnosů se také zahrnuje přírůstek aktiv i v tom případě, kdy si podnik majetek vyrobil pro vlastní potřebu (tzv. aktivace). Současně se s tím zaúčtují i příslušné náklady, které byly na jeho pořízení vynaloženy. Ve výsledovce se výnosy člení stejně jako náklady na provozní, finanční a mimořádnou.

⁸⁵ Martin Šantrůček, Koncepční rámec IFRS, jeho aktualizace a porovnání s českými účetními předpisy, str. 21

⁸⁶ Robert Mládek, Světové účetnictví, str. 42

„Neexistuje rozpracovaná definice výnosů, výnosy jsou zachycovány k datu přechodu vlastnictví nebo poskytnutí služby. Tržby, které se vztahují k různým účetním obdobím, jsou časově rozlišeny v rozvaze.“⁸⁷

Výnosy dle IFRS

„Cílem standardu IAS 18 je stanovit účetní řešení výnosů vznikajících z různých transakcí a stanovit, kdy výnos nastal. Výnosy jsou zachyceny v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že do podniku poplynou budoucí ekonomické užítky, které mohou být spolehlivě oceněny. Standard se uplatňuje při účtování výnosů spojených s prodejem zboží, poskytováním služeb a užitím podnikových aktiv jinými stranami. Standard definuje výnosy jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem, než vkladem vlastníků. Standard oceňuje výnosy v reálné hodnotě. Standard aplikuje kritéria pro uznání výnosů obvykle samostatně u každé transakce. Výnosy a náklady, které se vztahují ke stejné transakci, se vykazují současně. Pokud nelze spolehlivě ocenit příslušné náklady, nelze vykázat výnosy a v takových případech je třeba každou již přijatou úhradu z prodeje zboží vykázat jako závazek. Standard stanovuje informace o výnosech, nutné ke zveřejnění.“⁸⁸

Výnosy dle US GAAP

„V účelově členěné výsledovce se obvykle objevuje pouze jedna položka „výnosy“, protože podrobnější informace firmy musejí stejně vykazovat podle tzv. segmentů, ne podle procesů či operací. Odlišují se výnosy (revenue), které představují vzrůst hodnoty majetku, pokles hodnoty závazků v důsledku dodání zboží, výrobků nebo služeb v rámci hlavní výdělečné činnosti podniku. Zisky (gains) vznikají jako důsledek události nepovažované za výdělečnou činnost podniku. Finanční výnosy jsou součástí ostatních výnosů, často se jako materiální (významná) položka vyazuje na samostatném řádku.“⁸⁹

⁸⁷ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 64

⁸⁸ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 63

⁸⁹ J. Sedláček, Z. Křížová, E. Hýblová, Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku. Str. 64

Tabulka 9 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních položek - náklady a výnosy

CO / KDE	ČÚP	TRANS-TECHNIK	IFRS	US GAAP
Náklady	chybí obecná definice, druhové členění	dle ČÚP	snížení ekonomického prospěchu	oběť, která umožní výdělečnou činnost podniku
	provozní, finanční a mimořádné náklady	dle ČÚP	věnována menší pozornost, není samostatný standard	náklad musí být přiřazen ke konkrétní tržbě
Výnosy	chybí obecná definice, druhové členění	dle ČÚP	zvýšení ekonomického prospěchu	účelové členění
	provozní, finanční a mimořádné výnosy	dle ČÚP	pro uznání výnosů jsou stanovena kritéria, oceňují se reálnou hodnotou	např. výnosy představující vzrůst hodnoty majetku, pokles hodnoty závazků v důsledku dodání zboží

(Zdroj: vlastní zpracování)

2.3.2.5 Specifické položky US GAAP⁹⁰

Investice od majitelů

„Dle SFAC 6 – investice od majitelů jsou navýšení kapitálu obchodního subjektu způsobené tím, že majitel obchodního subjektu převede majetek (peníze, právo nebo jiný cenný předmět) a výměnou dostane vyšší podíl vlastnictví v obchodním subjektu. Za vklad se také může považovat poskytnutí služby nebo odkup nebo převzetí závazků.

Za vklad se nedá brát převod majetku nebo něčeho cenného bez toho aniž by se navýšil vlastnický podíl. Může dojít i k převodu jiné věci než je majetek, bude to považováno za kapitálový vklad, ale musí vždy změřit v reálné hodnotě (fair value). Pokud to není možné, firma vklad přijme, ale nelze navýšit kapitál.“

Výplaty majitelům

„Dle SFAC 6 – výplaty majitelům jsou snížení kapitálu obchodního subjektu způsobené tím, že majitelům obchodního subjektu se předal majetek (opět peníze, právo nebo jiný

⁹⁰ Robert Mládek, Světové účetnictví, str. 36

cenný předmět). Za výplaty majitelům se rovněž dá považovat poskytnutí služby, nebo odkup či převzetí závazku.“⁹¹

Zde platí to, že výměnou za přijaté peníze se nutně nevzdává majitelského podílu. Pokud by se tak stalo, nejedná se v tom případě o výplatu majitelům, ale za odkup majitelského podílu. S tím souvisí i to, že pokud podnik prodá svým majitelům zboží nebo výrobek nebo poskytne službu za méně než je reálná hodnota zboží atd., rozdíl mezi prodejní a reálnou cenou, se musí považovat za výplatu majitelům.

Tržby

„Dle SFAC 6 – tržby jsou vzrůst nebo jiné zlepšení majetku podniku, nebo snížení závazků (nebo kombinace obou) kvůli dodání zboží nebo výrobků, nebo poskytnutí služeb, či jiných činností hlavních nebo podstatných pokračujících ekonomických činností firmy.

Jinak řečeno, tržeb dosáhneme výdělečnou činností. V US GAAP je tvorba hodnoty považována za výdělečný čin, to je možné dosáhnout jedině transakcí, konkrétně tržní. Tedy dle US GAAP bez transakce nemůže být výdělečný čin, a tak bez transakce nemůže existovat ani tržba.“⁹²

Jak uvádí autor, záměrně nepoužívá výraz výnosy. Výnosy jsou v českém účetnictví definovány jinak než co v US GAAP říká revenue. Navíc v českém účetnictví výnosy v sobě obsahují změnu stavu zásob a aktivace, které dle US GAAP v účetnictví nemohou existovat.

Zisky a ztráty

„Dle SFAC 6 – zisky a ztráty jsou změny v hodnotě majetku nebo závazků (neboli v čistém majetku) z vedlejších činností jednotky, a od všech ostatních transakcí nebo událostí a okolností kromě tržeb, nákladů, vkladů od majitelů nebo výplat majitelům.“⁹³

⁹¹ Robert Mládek, Světové účetnictví, str. 37

⁹² Robert Mládek, Světové účetnictví, str. 37

⁹³ Robert Mládek, Světové účetnictví, str. 39

Zisky a ztráty se chápou jako výsledek událostí, nad kterými účetní jednotka a její vedení nemají kontrolu. Ať už jde o hodnotu akcie na burze nebo ať už jde o prodej odepsaného majetku.

Souhrnný hospodářský výsledek

„Dle SFAC 6 – souhrnný hospodářský výsledek je změna v kapitálu obchodní firmy během období, z transakcí (a jiných událostí a okolností), kromě transakce majiteli. Zahrnuje všechny změny v kapitálu kromě těch, které jsou výsledkem vkladů od majitelů nebo výplaty majitelům.“⁹⁴

⁹⁴ Robert Mládek, Světové účetnictví, str. 40

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Obsahem této části je zpracovat srovnání dopadů účtování vybraných účetních případů především do nákladů a výnosů. Na základě tohoto porovnání formulovat doporučení pro TRANS-TECHNIK, spol.s.r.o.

3.1 Mezinárodní účetní standardy

Oblast nákladů

Jak již bylo uvedeno v předchozím textu IFRS nemá samostatný účetní standard pro vykazování a účtování nákladů. V této souvislosti se můžeme věnovat pouze rozdílnému pojetí účetních a daňových nákladů, z čehož vyplývá problematika splatné a odložené daně. Pravidla IFRS (IAS 12 Daně ze zisku) požaduje, aby bylo o odložené dani účtováno stejným způsobem, jak je účtováno o transakci, která tuto daň vyvolala. Nebo-li u transakcí účtovaných výsledkově se odložená daň účtuje výsledkově a u transakcí vykazovaných přímo ve vlastním kapitálu se odložená daň účtuje do kapitálu.

Pro oblast nákladů z IFRS pro podmínky firmy TRANS-TECHNIK, spol. s.r.o. nevyplývala žádná doporučení.

Oblast výnosů

Pro oblast výnosů můžeme zkusit namodelovat příklad splátkového prodeje⁹⁵, kdy firma TRANS-TECHNIK, spol.s.r.o. prodává komponenty do aut firmě X v hodnotě 1 milion Kč na pětiletý splátkový prodej za celkovou částku 1.500.000 Kč. Splátka v každém roce 300.000 Kč.

„Standard IAS 18 uvádí tři metody účtování:

1. **akruální metoda**, kdy se vykazují zisky prodeje v okamžiku dodání předmětu,
2. **splátkový způsob**, tj. v závislosti na přijatých splátkách,

⁹⁵ Příklad je upraven pro podmínky diplomové práce. Je zpracován dle J. Hinke, Účetnictví podle IAS/IFRS. Str. 83-86 a 157-159.

3. **metoda úhrady nákladů**, tzn., že zisky z prodeje se vykazují až v okamžiku, kdy přijaté splátky převýší prodávajícího náklady.“⁹⁶

Při **akruální metodě** se hned v prvním roce výsledkově projeví rozdíl mezi výnosy (1.500.000 Kč) a náklady (1.000.000 Kč), tj. 500.000 Kč. Rozvahově zůstává pohledávka ve výši 1.200.000 Kč (po uhrazení poměrné splátky ve výši 300.000 Kč).

Ve **splátkové metodě** bude v prvním roce v nákladech 1.000.000 Kč a částka 1.500.000 Kč bude evidovaná jako pohledávka, přičemž 1.000.000 Kč půjde do výnosů a 500.000 Kč do výnosů příštích období. Samotná splátka 300.000 Kč pak sníží pohledávku a dojde k částečnému rozpuštění časového rozlišení ve výši 100.000 Kč, které přejdou do výnosů.

Při využití **metody úhrady nákladů** půjde do nákladů 1.000.000 Kč, pohledávka 1.500.000 Kč bude rozdělena mezi výnosy (1.000.000 Kč) a výnosy příštích období (500.000 Kč). Splátka ve výši 300.000 Kč sníží pohledávku. Výnosy příštích období se přeúčtují do výnosů až v pátém roce, kdy přijaté splátky převýší náklady.

Příklad ukazuje, že IFRS nabízí větší variabilitu v případech, kdy dochází k převedení rizik vyplývajících z vlastnictví na odběratele, ale nedošlo ještě k zaplacení.

V podmínkách ČR lze uvažovat pouze o akruální metodě.

3.2 Americké účetní standardy

Oblast nákladů a výnosů⁹⁷

V ČÚP jsou náklady členěny druhově, ale v US GAAP jsou náklady členěny účelově. Je tedy jasné, že v účtování nákladů nastanou rozdíly.

Tyto rozdíly si ukážeme na vzorovém příkladu v podmínkách firmy. Firma TRANS-TECHNIK, spol. s.r.o. prodá tmely a lepidla firmě X za 200.000 Kč, kdy účetní hodnota činí 150.000 Kč.

V českých podmínkách se při vyskladnění zboží částka 150.000 Kč zaúčtuje na účet 504 – Prodané zboží na stranu MÁ DÁTI proti účtu Zboží na skladě. Prodejní cena se

⁹⁶ Jana Hinke, Účetnictví podle IAS/IFRS. Str. 83

⁹⁷ Inspirováno J. Vysušilem (České a americké účetnictví) a jeho názorným příkladem na straně 115.

promítne do výnosů (604 – Tržby z prodeje zboží) na straně DAL se souvztažným zápisem na účet Odběratelé. Zůstatky účtu 504 a 604 se převádí na závěrečný účet 710 – Účet zisků a ztrát.

V americkém účetnictví je postup obdobný, ale díky účelovému členění se výnosový účet nejmenuje Tržby, ale Odbyt (volně přeloženo Sales). V českém prostředí je výsledkem obchodní marže (v našem případě 50.000 Kč), v americkém pojetí pracujeme s pojmem hrubý zisk (Gross profit).

Pokud chce firma sledovat v českém prostředí účelové pojetí nákladů a výnosů a jejich vzájemnou spjatost, musí tak činit prostřednictvím manažerského účetnictví, nikoliv prostřednictvím finančního účetnictví.

3.3 Moje doporučení firmě

1. Je zvyklostí, že si firmy plní jenom to, co je povinné a co od nich vyžaduje zákon. Firmy obecně chtějí zveřejňovat co nejméně informací o výsledcích své činnosti. Diametrálně odlišné je nastavení US GAAP, které chce do výkazů uvést veškeré informace o firmě, které firma ví a zná, aby tak nedošlo k mylnému informování investorů. Proto bych firmě doporučila, aby začala používat i nepovinných možností v rámci účetní závěrky. Týká se to hlavně sestavování přehledů v rámci přílohy k účetní závěrce. Konkrétně je to Přehled o finančních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu.

2. Dalším možným doporučením, nad kterým by se dalo uvažovat, by bylo převádění českých výkazů dle zásad US GAAP. Tato možnost je však pro firmu TRANS-TECHNIK, spol. s.r.o. nerelevantní. Tvořit výkazy podle amerického standardu se vyplatí v ten moment, kdy firma uvažuje o prodeji cenných papírů na americké burze. Firma v budoucnosti neplánuje rozšíření činnosti na americký trh.

3. Vzhledem k tomu, že firma působí i v jiných zemích než v ČR, vyvstává další úvaha nad převodem výkazů dle IFRS. Momentálně k tomu není důvod, protože největší podíl činnosti má firma TRANS-TECHNIK, spol.s.r.o. stále na území České republiky. Navíc je v českém prostředí kladen poměrně velký důraz na daň z příjmů. I z toho důvodu by bylo nevhodné vycházet z účetnictví zpracovaného dle IFRS.

4. Výkazy zpracované dle Mezinárodních účetních standardů nebo dle Amerických účetních výkazů jsou vhodné ve chvíli, kdy firma potřebuje poskytnout co nejprůhlednější informace potencionálním nebo stávajícím investorům. Tento cíl pro naši firmu není aktuální, nemá důvod pro zpracování výkazů dle zahraničních zásad. Firma nehledá investory, naopak sama investuje do jiných společností.

Doporučuji, aby firma zůstala u výkazů tvořených dle české legislativy. Během studia této problematiky jsem neobjevila žádný konkrétní důvod, který by firmě zavdal příčinu k převodu účetnictví na jiný standard než v současné době využívá.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo zjistit shody a rozdíly v metodikách US GAAP, IFRS a účetnictvím platné dle legislativy ČR, a prezentovat je prostřednictvím účetních případů v podmínkách firmy TRANS-TECHNIK, spol. s.r.o.

Všechna tři pojetí finančního účetnictví obsahují předmět, kterým je měření a kvantifikace hodnotových a finančních stavů a toků určité ekonomické entity.⁹⁸ Díky různým preferencím se vyvinuly dvě „větve na stejném stromě“, kdy první větev více zdůrazňuje informace o skutečné výši hospodářského výsledku (anglo-americká oblast) a druhá větev pak prosazuje požadavky na věrohodné informace o stavu majetku (kontinentální Evropa).

I když se tyto dva systémy snaží přibližovat, naráží na odlišnosti ve smyslu jazykových, terminologických, měnových a principiálních bariér.

České účetnictví je legislativně upraveno zákonem o účetnictví, prováděcími vyhláškami k zákonu o účetnictví a Českými účetními standardy. Koncepční rámec je definován nepřímou prostřednictvím účetních zásad.

Mezinárodní účetní standardy (IFRS) jsou souborem mezinárodních směrnic pro vedení účetnictví a sestavování účetních závěrek. Nemají definovanou žádnou standardní účetní osnovu, jedná se o systém založených na zásadách. Koncepční rámec vymezuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví, definuje účetní kategorie aj.

Americké účetní standardy (US GAAP) jsou souborem zásad, podle nichž se sestavují finanční výkazy, které společnosti předkládají investorům. V současné době existuje kolem 150 standardů. Koncepční rámec je postaven na všeobecně uznávaných účetních zásadách, které převážně vplynuly z praktických zkušeností a obecných zvyklostí.

Firma TRANS-TECHNIK, spol. s.r.o. působí více jak 20 let nejen na českém trhu, ale i ve třech dalších evropských zemích. Zabývá se výrobou a prodejem zboží v automobilové nákladní dopravě. Účetnictví vede v souladu s českými právními předpisy. Účetní závěrku tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce.

⁹⁸ Kolektiv autorů. *Účetnictví II*. Svaz účetních, Bilance, 1997; str. 21

Účetní závěrku má povinnost ověřovat auditor. Nevyužívá možnosti sestavovat Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu.

V obecném pojetí jsou si zkoumané systémy podobné, dokonce se v některých oblastech shodují, např. v účtování zásob. Odlišnosti můžeme spatřovat v účtování nákladů a výnosů, kdy IFRS (i české účetnictví) člení náklady a výnosy druhově, kdežto US GAAP je člení účelově.

První část hypotézy „Standardy IFRS jsou postaveny na podobných principech jako US GAAP a v obou systémech jsou mnohé otázky řešeny obdobným způsobem, neboť se jedná o systémy finančního účetnictví.“ se potvrdila, ale s ohledem na míru konkrétnosti a hloubky sledování. To znamená, čím vyšší nadhled při zjišťování rozdílů, tím menší odlišnost.

Druhá část hypotézy „Finanční účetnictví, platné v podmínkách České republiky, tyto principy také obsahuje.“ se potvrdila částečně, kdy české účetnictví postupně zapracovává evropské požadavky, ale celková harmonizace bude dlouhodobou záležitostí.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BENEŠOVÁ Lenka. *Všeobecné účetní zásady, účetní principy a účetní metody*. [online] 2011. [cit. 2016-01-12]. Dostupné z: <http://beneslenka.webnode.cz/statnice-2011/okruhy-otazek-k-szz/a-financni-ucetnictvi-manazerske-ucetnictvi-pokrocile-ucetnictvi-financni-analyza-audit-dane/a3-vseobecne-ucetni-zasady-ucetni-principy-a-ucetni-metody/>

České účetní standardy. [online] [cit. 2016-01-12]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>

DUROZOI G., ROUSSEL A. *Filozofický slovník*. Praha: EWA Edition, 1994. xxx s. ISBN 80-85764-07-5

DVOŘÁKOVÁ Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, 2008. [online] 20.7.2012 [cit. 2016-01-12]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-standardy/ifrs-international-financial-reporting-standards/>

DVOŘÁKOVÁ Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: aktualizované a rozšířené vydání*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7

DVOŘÁKOVÁ Dana. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a jejich aplikace v zemědělství (úvod)*. [online] 1.5.2012 [cit. 2016-01-12]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d38596v48550-mezinarodni-standardy-ucetniho-vykaznictvi-ifrs-a-jejich-aplikace-v/>

EUR-Lex. *Mezinárodní účetní standardy (IAS)*. [online] 10.6.2015 [cit. 2016-01-12]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URISERV:l26040>

FLOOD J. *GAAP 2013 Generally accepted accounting principles*. Wiley, 2013. 1321 s. ISBN 978-1-118-27725-6.

HINKE Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS*. Praha: Alfa Publishing, s.r.o., 2006. 175 s. ISBN 80-86851-49-4.

HRDÝ Milan, PLACHÁ Denisa. *Účetní systémy v českých zemích od 18. Století do současnosti*. Český finanční a účetní časopis, 2008. Roč. 3., č. 4.

KOMORA AUDITORŮ České republiky. *Důvodová zpráva*. [online] Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/2014/d-cj1788-21082014-219939608-1-duvodova-zprava-vpr.doc>.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví II*. Praha: Bilance, 1997. 451 s.

KOVANICOVÁ Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9

KRÁLOVÁ Kateřina. *Závazky z pohledu účetnictví*. [online] 16.9.2013 [cit. 2016-01-12]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/zavazky-z-pohledu-ucetnictvi/>

KUDEROVÁ Dagmar. *Účetní výkaznictví*. Diplomová práce, 2014. Akademie STING, o.p.s. Obor: Podniková ekonomika a management

LAZAR Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8

MLÁDEK R. *Světové účetnictví*. 2. vyd. Praha: Linde, 2002. ISBN 80-7201-349-1

MLÁDEK R. *Světové účetnictví*. Praha: Linde, 2002. [online] 17.7.2012 [cit. 2016-01-12]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-standardy/us-gaap>

NAVRÁTIL J. *Účetnictví od A do Z, 3. díl – Dělení účetnictví a legislativa*. [online] 5.1.2013. [cit. 2016-01-12]. Dostupné z: <http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Ucetnictvi-od-A-do-Z-3-dil-Deleni-ucetnictvi-a-legislativa&idc=74>

SEDLÁČEK Jaroslav, KRÍŽOVÁ Zuzana, HÝBLOVÁ Eva. *Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku*. Masarykova univerzita v Brně, 1. vyd., 2005. ISBN 80-210-3893-4

ŠANTRŮČEK Martin. *Koncepční rámec IFRS, jeho aktualizace a porovnání s českými účetními předpisy*. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Praha 2014.

Trans-Technik, spol. s.r.o. *O nás*. [online] Dostupné z: <http://www.trans-technik.cz/profil-spolecnosti>

TRUHLÁŘOVÁ Martina. *Novinka v mezinárodních účetních standardech IFRS*. [online] 20.10.2014 [cit. 2016-01-12]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/novinka-v-mezinarodnich-ucetnich-standardech-ifrs/>

Účetní standardy. Inter-Colsut, spol. s.r.o. [online] [cit. 2016-01-12]. Dostupné z: <http://www.interconsult.cz/ucetni-standardy.html>

Účetní závěrka 2013 společnosti TRANS-TECHNIK, spol.s.r.o, *Příloha k účetní závěrce k 31.12.2013*. [online] [cit. 2016-01-12] Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=562733>, celkem 18 stran

VALOVÁ Ivana. *Účetní standardy v souvislostech*. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. [online] [cit. 2016-01-12]. Dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2008/files/pdf/ekonom/valova_ivana.pdf

Veřejný rejstřík a sbírka listin. *Úplný výpis z obchodního rejstříku – Trans-Technik, spol. s.r.o.* [online] Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=562733&typ=UPLNY>

VOMÁČKOVÁ Hana. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastních transakcí*. 3.vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005, 512 s. ISBN 80-7273-127-0

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

VYSUŠIL Jiří. *České a americké účetnictví – porovnání a převodní vztahy*. Ostrava: Montanex a.s., 1998. 143.s. ISBN 80-85780-97-6

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví

ZMEŠKAL Martin. *Principy a hlavní postupy účtování podle US GAAP*. Diplomová práce. Ekonomicko-správní fakulta, Masarykova univerzita, Brno 2009.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ČÚP	České účetní předpisy
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FASB	Financial Accounting Standards Board (Výbor pro vydávání účetních standardů)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro mezinárodní účetní standardy)
IASC	International Accounting Standards Committee (Mezinárodní výbor pro účetní standardy)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy finančního výkaznictví)
FIFO	First In First Out (Metoda oceňování zásob)
LIFO	Last In First Out (Metoda oceňování zásob)
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles (Americké všeobecně uznávané účetní principy)
ZDP	Zákon o daních z příjmu
ZÚ	Zákon o účetnictví

SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tabulka 1 Shrnutí shod a rozdílů jednotlivých pojetí finančního účetnictví.....	35
Tabulka 2 Uspořádání a označení položek rozvahy.....	40
Tabulka 3 Komparace účetních výkazů dle ČÚP, IFRS a US GAAP	48
Tabulka 4 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních položek - dlouhodobý hmotný majetek.....	55
Tabulka 5 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních položek - dlouhodobý nehmotný majetek	57
Tabulka 6 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních položek - dlouhodobý finanční majetek.....	60
Tabulka 7 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních položek - zásoby	63
Tabulka 8 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních položek - zdroje krytí majetku	68
Tabulka 9 Rozdíly ve způsobu zachycení vybraných účetních položek - náklady a výnosy.....	71

SEZNAM POUŽITÝCH PŘÍLOH

Příloha 1 Seznam českých standardů pro podnikatele	87
Příloha 2 Seznam vydaných mezinárodních standardů	88
Příloha 3 Koncepční rámec US GAAP	89

Příloha 1 Seznam českých standardů pro podnikatele⁹⁹

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

⁹⁹ <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>

Příloha 2 Seznam vydaných mezinárodních standardů¹⁰⁰

IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů	IAS 17	Leasingy
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie	IAS 18	Výnosy
IFRS 3	Podnikové kombinace	IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IFRS 4	Pojistné smlouvy	IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	IAS 21	Dopady změn měnových kurzů
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	IAS 23	Výpůjční náklady
IFRS 7	Finanční nástroje: Zveřejňování	IAS 24	Zveřejňování přízněných stran
IFRS 8	Provozní segmenty	IAS 26	Penzijní plány
IFRS 9	Finanční nástroje	IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka	IAS 28	Investice do přidružených podniků
IFRS 11	Společná uspořádání	IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IFRS 12	Zveřejňování účastí v jiných účetních jednotkách	IAS 31	Vykazování účastí ve společných podnicích
IAS 1	Oceňování ve fair value	IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování
IAS 2	Zásoby	IAS 33	Zisk na akcii
IAS 7	Výkaz peněžních toků	IAS 34	Mezitimní účetní výkaznictví
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 10	Události po rozvahovém dni	IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 11	Smlouvy a zhotovení	IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 12	Daně ze zisku	IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	IAS 40	Investice do nemovitosti
		IAS 41	Zemědělství

¹⁰⁰ Dvořáková D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2014. Str. 11-12

Příloha 3 Koncepční rámec US GAAP¹⁰¹

Cíl US GAAP (SFAC 1)		
Poskytnout informaci:		
· která umožní rozhodování o investicích a/nebo poskytování úvěrů		
· která pomůže ohodnotit budoucí peněžní toky		
· která zobrazí stav majetku a závazků a změny v těchto položkách.		
Kvalitativní charakteristiky (SFAC 2)		Prvky (SFAC 3,6)
Prvotní charakteristiky:		1) Majetky
· Relevance, informace:		2) Závazky
umožňuje odhady budoucích okolností		3) Kapitál
poskytuje zpětnou vazbu		4) Investice od majitelů
je včasná.		5) Výplaty majitelům
· Spolehlivost informace je:		6) Tržby
prověřitelná		7) Náklady
pravdivá		8) Zisky
neutrální.		9) Ztráty
· Vedlejší charakteristika informace je:		10) Souhrnný hospodářský výsledek
srovnatelná		
neměnná.		
Koncepty pro uznání a měření (SFAC 5)		
Předpoklady	Zásady	Omezení
· Ekonomická jednotka	· Historická cena	· Cena oproti výnosu
· Pokračující koncern	· Uznání potřeb	· Podstatnost
· Peněžní jednotka	· Uznání nákladů	· Průmyslové zvyklosti
· Periodicita	· Úplná informace	· Zásada opatrnosti

¹⁰¹ R. Mládek, Světové účetnictví, str. 32