

Výzkum v oblasti IAS/IFRS – komparace řešení účetního systému IAS/IFRS s účetním systémem podle právních předpisů ČR[#]

Jana Hinke^{} – Denisa Plachá^{**} – Milan Hrdý^{***}*

1 Porovnání světových účetních systémů, komparace s účetním systémem vedeným dle právních norem České republiky

V následující komparaci jednotlivých řešení budou porovnávány v první řadě odlišnosti mezi oběma kontinentálními účetními systémy, tedy mezi IAS/IFRS (IASB, 2005, 2007) a českou účetní legislativou. Pouze u velmi významných odlišností bude naznačeno řešení podle anglosaského účetního systému US GAAP. Důvodem k této metodice je především nízká míra využití US GAAP v českém podnikatelském prostředí. Navíc IAS/IFRS do značné míry vycházejí z principů definovaných právě účetním systémem US GAAP, vycházejí tedy z podobné „koncepční vize“.

Komparace bude prováděna v rámci následujících tématických celků:

1.1 Porovnání základních předpokladů a kvalitativních charakteristik v účetním výkaznictví

Jednotlivým standardů IAS/IFRS předchází Koncepční rámec, který ve svém obsahu definuje základní předpoklady a kvalitativní charakteristiky účetní závěrky. Mezi základní předpoklady zahrnuje aktuální bázi (accrual basis) a nepřetržité trvání podniku (going concern). Oba předpoklady se vyskytují jak v účetním systému US GAAP tak v české účetní legislativě, jmenovitě na těchto místech:

- Zákon o účetnictví § 3 odstavec 1: Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí, ... přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.
- Zákon o účetnictví § 7 odstavec 3: Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti...

V účetním systému US GAAP je zahrnuto ještě několik specifických předpokladů, jedná se především o předpoklad stabilního dolaru, z něhož vyplývá, že tato měna by neměla v blízké době podlehnout vyšší míře inflace a je tedy peněžní jednotkou příhodnou k oceňování

[#] Příspěvek byl zpracován v rámci projektu Specifického výzkumu na Fakultě ekonomické Západočeské univerzity v Plzni.

^{*} Ing. Jana Hinke, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra ekonomiky podniku a účetnictví, Fakulta ekonomická, Západočeská univerzita v Plzni, Husova 11, 306 14 Plzeň; <hinke@keu.zcu.cz>.

^{**} Ing. Denisa Plachá – interní doktorandka; Katedra ekonomiky podniku a účetnictví, Fakulta ekonomická, Západočeská univerzita v Plzni, Husova 11, 306 14 Plzeň; <plachad@keu.zcu.cz>.

^{***} Doc. Ing. Milan Hrdý, Ph.D. – děkan, docent; Katedra ekonomiky podniku a účetnictví, Fakulta ekonomická, Západočeská univerzita v Plzni, Husova 11, 306 14 Plzeň; <hrdy@keu.zcu.cz>.

majetku a závazků. Účetní systém IAS/IFRS byl však od počátku tvořen pro široké mezinárodní použití, proto v Koncepčním rámci ani v jednotlivých standardech podobný předpoklad definován není. Naopak Výbor IASC vydal zvláštní standard, který se věnuje speciálně účetnímu výkaznictví v oblastech s nestabilním tempem inflace – jedná se o IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách, který předkládá řešení pro účetní výkaznictví účetních jednotek v zemích s vysokou mírou inflace a klade si za cíl odbourání vlivu hyperinflace na porovnatelnost hospodářských výsledků. Právní předpisy ČR nemají obsažen žádný předpoklad stabilní měny (hlavně z důvodu dlouhodobě se nevyskytující hyperinflace) a neupravují tedy ani konkrétní postupy v rámci finančního účetnictví.

Dále jsou koncepce světových účetních systémů IAS/IFRS a US GAAP založeny na kvalitativních charakteristikách účetní závěrky jako je srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost. V zákoně o účetnictví je v § 8 zmínka o tom, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních zápisů, přičemž v dalších odstavcích jsou jednotlivé vlastnosti účetnictví dále analyzovány.

Všechny tři zmíněné účetní systémy jsou ve své podstatě založeny také na zásadě opatrnosti (i když míra respektování této zásady se liší), periodicity zjišťování finanční pozice a výkonnosti, dále na zásadě stanovení účetní jednotky a požadavek srovnatelnosti také klade důraz na zásadu konzistence resp. stálost použitých účetních metod.

Jednotnost v účetních systémech také panuje v nejpoužívanější oceňovací základě, kterou je každopádně ocenění v historických cenách. Naopak odlišnost IAS/IFRS a US GAAP od účetní legislativy ČR je zřetelná v rámci upřednostňování obsahu před právní formou. Koncepční rámec IAS/IFRS vysvětluje, že pro hodnocení a prezentaci transakcí je nutné brát v úvahu jejich obsah a ekonomickou realitu a nikoli právní formu. Legislativa ČR je naopak založena na respektování právní formy jednotlivých transakcí, což se zrcadlí i do účetního výkaznictví. Tato skutečnost je uvedena v § 7 odstavci 2.: zobrazení je poctivé, pokud jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti, ... zvolená metoda nemá zastírat skutečný stav...

1.2 Definování prvků účetních výkazů

Účetní systém IAS/IFRS (v Koncepčním rámci) stejně tak jako US GAAP (v konceptu SFAC 3) obsahuje definice základních prvků tvořících výkazy finančního účetnictví (aktivum, závazek, vlastní kapitál, náklad, výnos), přičemž tyto prvky musí být v účetní závěrce obsaženy vždy. Jedná se o tzv. určení minimálního obsahu účetní závěrky, který vyplývá ze skutečnosti, že neexistují striktně určené účetní výkazy s pevně danými vykazovanými údaji. Oba světově uznávané účetní systémy kladou důraz na to, aby výkazy finančního účetnictví obsahovaly pouze údaje, které jsou významné a relevantní pro rozhodování jednotlivých uživatelů. Ostatní údaje mohou být obsaženy v komentáři resp. vysvětlující příloze k účetním výkazům. IAS 1 – Prezentace účetní závěrky uvádí položky, u kterých si může účetní jednotka vybrat, zda je zobrazí rovnou v rozvaze či výkazu zisku a ztráty či v komentáři. Opakem tohoto přístupu jsou výstupy z finančního účetnictví dle právních norem v ČR. Ministerstvo financí vydává závazné formuláře účetních výkazů, kde účetní jednotka vyplňuje veškeré položky, pro které má náplň. Zákon o účetnictví v ČR ani další související předpisy neobsahují definice základních prvků, tzn. neexistuje žádný návod k jejich identifikaci. K nápravě tohoto stavu by měly v budoucnu přispět České účetní standardy.

Účetní normy v ČR také rozeznávají pouze jednu skupinu nákladů a výnosů a nerozlišují je dále na náklady a újmy, respektive tržby a přínosy. Je tedy zřejmé, že mezi základními prvky účetních výkazů jednotlivých účetních systémů se vyskytují velké odlišnosti.

1.3 Porovnání cílů účetního výkaznictví a vymezení jeho uživatelů

Cíl účetní závěrky dle právních norem ČR je uveden v zákoně o účetnictví a je jím poskytování informací o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o výsledku hospodaření a finanční situaci účetní jednotky. Uživatelem těchto informací jsou na prvním místě státní orgány (finanční úřady, statistické úřady atd.), pro které má účetní závěrka funkci prostředníka kontroly. Dalšími uživateli účetní závěrky jsou např. investoři (i ti potenciální), dále poskytovatelé výpůjčního kapitálu (banky, leasingové společnosti), zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, konkurenti atd.

Cíl účetní závěrky v účetním systému IAS/IFRS je definován obdobně (informovat o finanční pozici, výkonnosti společnosti a změnách ve finanční pozici) avšak uživateli jsou primárně poskytovatelé výpůjčního kapitálu (investoři, věřitelé). Upřednostnění této skupiny uživatelů vyplývá ze skutečnosti, že výkazy sestavené dle IAS/IFRS jsou určeny především pro účely burz, na kterých podniky obchodují své cenné papíry. Obecně by se však dalo říci, že uživateli těchto účetních výkazů jsou všechny subjekty, které je potřebují k uskutečňování svých ekonomických rozhodnutí (tzn. všechny strany určitým způsobem závislé na účetní jednotce) – nejen investoři, ale i státní orgány, dodavatelé, odběratelé atd.

V účetním systému US GAAP je definován cíl jako podávání informací užitečných pro současné i potenciální investory a věřitele za účelem uskutečnění jejich investičních a úvěrových rozhodnutí při predikci budoucího ekonomického vývoje podniku. Uživatele takovýchto účetních výkazů je tedy možné ztotožnit s uživateli v účetním systému IAS/IFRS.

1.4 Rozdíly v chápání pojmu „věrné zobrazení skutečnosti“

Zásadní a všem nadřazenou kvalitativní charakteristikou v IAS/IFRS i v US GAAP kladenou na účetní informace je tzv. „true and fair view“ neboli věrný a pravdivý obraz. Tento pojem sice v Koncepčním rámci není přesně definován, avšak jedná se o takové sestavení účetní závěrky, kde jsou jednotlivé transakce prezentovány z pohledu upřednostňování jejich ekonomické podstaty před právní formou. Naopak v zákoně o účetnictví ČR je v § 7 odstavci 1 vyžadován věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. I když oba pojmy zní velice podobně, paragraf 7 míní věrným zobrazením prezentaci účetních informací v souladu s účetními metodami dle tohoto zákona. Zobrazení je dále poctivé, pokud jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Věrný obraz skutečnosti je tedy chápán spíše jako striktní dodržování účetních předpisů.

Jak již bylo zmíněno v úvodní kapitole této monografie, účetnictví dle právních norem ČR slouží také jako podklad pro výpočet daní, a proto je účetní výkaznictví z velké míry daňově ovlivňováno. Z tohoto důvodu není zákonem o účetnictví vyžadováno pravdivé zobrazení skutečnosti, neboť tento účetní systém (např. v oblasti leasingu, v oblasti růstu tržních cen dlouhodobých aktiv atd.) ani skutečnost pravdivě zobrazit nemůže. Pravdivé zobrazení je tedy nahrazeno poctivým zobrazením, které představuje požadavek, aby účetní výkaznictví bylo vedeno na základě metod bezvýhradně tak, aby mohl být (po určitých úpravách) vykázán základ daně z příjmů.

Tento aspekt tedy vede k definování jedné z největších odlišností účetního systému dle právních norem ČR od ostatních světově uznávaných účetních systémů (IAS/IFRS a US GAAP), které se pyšní tím, že jsou od svého prvopočátku ryze účetními systémy, nepokřivenými daňovými hledisky a účetní jednotka má tedy odlišovat okruh finančního účetnictví od účetnictví daňového. Naopak v ČR vede výsledek hospodaření z finančního účetnictví k vykázání daňového základu po úpravách, které stanoví zákon o daních z příjmů vždy v aktuálním znění. Tato skutečnost poté vstupuje jako rizikový faktor do všech porovnávacích analýz výše uvedených účetních systémů.

1.5 Porovnání oceňovacích základů

V oblasti oceňovacích základů pro oceňování majetku a závazků neexistují mezi IAS/IFRS a US GAAP zásadní odlišnosti. Při porovnání oceňovacích základů v IAS/IFRS se základnami uvedenými v českých právních normách je však možné identifikovat tyto základní rozdíly:

- účetní legislativa ČR nedefinuje použití současné hodnoty budoucích peněžních toků pro vykazování položek, jejichž hodnota se v čase mění. Jedná se např. o oceňování dlouhodobých pohledávek a dlouhodobých závazků, které mají být oceněny ve směnné hodnotě,
- v účetní legislativě ČR je omezena možnost použití reálné hodnoty (Fair value). Použití této oceňovací základny je povoleno v ČR stejně tak jako v IAS/IFRS či v US GAAP u finančních aktiv. Dle § 27 zákona o účetnictví lze reálnou hodnotou ocenit cenné papíry (s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti atd.), dále deriváty, část majetku a závazků zajištěnou deriváty atd., přičemž toto přecenění je do účetnictví promítnuto výsledkovým způsobem (tedy do nákladů nebo do výnosů). Dále však IAS/IFRS stejně jako US GAAP dovolují použít reálnou hodnotu pro přecenění pozemků, budov, zařízení a nehmotných aktiv, přičemž zvýšení reálné hodnoty je účtováno do vlastního kapitálu (do fondu z přecenění) a snížení je (za určitých podmínek) účtováno výsledkovým způsobem. Jedná se o tzv. model přecenění (viz samostatné kapitoly).

V rámci oceňovacích základů mohou být identifikovány také shodné prvky:

- základní a nejrozšířenější oceňovací základnou jsou historické náklady, tzn. v rámci interního pořízení majetkové složky jde o vynaložené vlastní náklady a v rámci externího pořízení majetkové složky o pořizovací cenu. Při prvotním oceňování je tedy (až na výjimky – např. v rámci zemědělské produkce) požadováno průkazné ocenění prostřednictvím historických nákladů. Dále se však světové účetní systémy odlišují možností přecenění u většiny rozvahových položek, neboť si uvědomují velkou nevýhodu historických cen, která spočívá v konzervování minulých tržních podmínek,
- oceňování zásob založené na metodě LCM (nižší ze dvou hodnot), neboli snížení hodnoty zásob v situaci, kdy tržní hodnota položky zásob klesne pod její pořizovací cenu. V účetních normách ČR sice není tato metoda definována, § 26 zákona o účetnictví však jasně popisuje, že pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snížená o náklady prodeje je nižší, než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, mají se zásoby ocenit v účetní závěrce touto nižší cenou, což se provede prostřednictvím opravných položek k zásobám.

1.6 Porovnání součástí účetní závěrky

Účetní závěrka dle IAS/IFRS obsahuje rozvahu, výsledovku, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu (buď veškerých změn, nebo pouze vybraných změn), a dále komentář k účetní závěrce s popisem všech důležitých skutečností vysvětlujících obsah závěrky. Jednotlivé standardy vyžadují široké zveřejňování povinnosti, které musí splnit každá účetní jednotka, jež má pro daný standard náplň.

Česká účetní legislativa definuje povinnost účetních jednotek sestavovat rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Dále může být dobrovolně sestavován přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, přičemž druhý zmíněný přehled nebývá v praxi samostatným výkazem, nýbrž pouze součástí přílohy k účetní závěrce. Oba fakultativně sestavované účetní výkazy bývají vykazovány zpravidla u těch účetních jednotek, které mají povinnost ověřovat svoji účetní závěrku auditorem. Příloha k účetní závěrce plní obdobné funkce jako komentář v IAS/IFRS, i když rozsah přílohy je znatelně kratší (hlavně z důvodu omezeného výběru metod).

Účetní závěrka dle US GAAP určuje za základní výkazy finančního účetnictví rozvahu, výsledovku a výkaz úplného (souhrnného) výsledku hospodaření, dále výkaz peněžních toků (který vznikl právě v rámci tohoto účetního systému), výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz kumulovaných výdělků a přílohu k účetní závěrce.

1.7 Formální stránka vedení účetnictví

Účetnictví dle právních norem ČR je upraveno v opačném směru než zmiňované světové účetní systémy. Účetní legislativa ČR primárně určuje metody, definuje souvztažnosti a předkládá účtovou osnovu, na základě které mají být zúčtovány jednotlivé transakce. Správné dodržování metod a postupů poté vedou ke správnému sestavení účetní závěrky, resp. ke správnému výkaznictví. Ještě donedávna zákonné normy obsahovaly účtovou osnovu, povinnou pro všechny vymezené účetní jednotky v plné verzi a dále existovaly postupy účtování pro podnikatele, které obsahovaly určené souvztažnosti k účetnímu vyjádření konkrétní transakce. I když došlo v rámci novelizací právních předpisů k mnoha změnám (uvolněním) – např. zkušební postup účtování pro podnikatele, omezení účtové osnovy pouze na povinnost vykazování názvů a čísel v rámci tříd a skupin (omezení na směrnou účtovou osnovu) atd., směr úpravy účetnictví je prozatím stejný, začíná tedy u účtování jednotlivých transakcí, jejichž zachycení má poté vliv na podobu účetních výkazů, které jsou do značné míry unifikované.

Účetní systémy IAS/IFRS a US GAAP jsou v tomto směru zcela opačné. Ve svých ustanoveních popisují, co mají obsahovat jednotlivé výkazy, aby byly naplněny cíle a kvalitativní charakteristiky pro sestavování účetních závěrek. Obecně určují jen minimální rozsah rozvahy a výsledovky. Pouze na některých místech se autoři snaží o usnadnění práce při praktické aplikaci standardů a doporučují určité postupy či metody, které mohou vést ke správnému výkaznictví. V žádném případě však neurčují konkrétní postupy a neobsahují účtové osnovy (ani směrné). Názvy účtů, které účetní jednotka použije pro zúčtování jednotlivých transakcí jsou v dikci každého subjektu.

Dle § 4 odstavce 12 jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, devizových hodnot, s výjimkou zlata, jsou účetní jednotky povinny použít měnu cizí – avšak současně s vyjádřením v Kč.

V případě IAS/IFRS je rozlišována funkční měna od měny vykazování a jsou uvedeny postupy k převádění měn. U účetního systému US GAAP je měnou vykazování americký dolar.

1.8 Rozlišení úrovně vykazovaných skutečností pro podniky různé velikosti

Účetní systém US GAAP rozlišuje dvě skupiny podniků, přičemž pro velké společnosti je určena plná verze tohoto systému a pro malé a střední podniky slouží pouze jeho „light verze“ neboli zjednodušená varianta. Toto rozdělení má za účel hlavně nezatěžovat malé společnosti přílišnými zveřejňovacími povinnostmi. Na druhé straně je tímto postupem zabezpečená jednotná „vize“ účetního výkaznictví podniků rozdílné velikosti.

V rámci účetního systému IAS/IFRS je již dlouhou dobu v platnosti plná verze těchto standardů, která však není vhodná pro aplikaci na malé a střední podniky. Rada IASB si tohoto problému byla vědoma, proto soustavně pracovala na vzniku speciálního standardu pro malé a střední podniky tzv. IFRS for SMEs. V průběhu roku 2007 dochází ještě k jeho připomínkování a v platnost by měl tento standard vstoupit na začátku roku 2008. Tímto se účetní systém IAS/IFRS taktéž rozdělí na dvě úrovně – jednu pro velké společnosti kótované na světových trzích a druhou pro malé a střední podniky.

Finanční účetnictví v České republice má taktéž dvě verze. Účetní závěrku v plném rozsahu musí sestavit všechny akciové společnosti a dále účetní jednotky, které mají povinnost ověřit svoji účetní závěrku auditorem. Ostatní společnosti mohou sestavit účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu, nestanoví-li zákon o účetnictví jinak (§ 18, odstavec 3). Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, v účtovém rozvrhu uvádí pouze účtové skupiny, nemusí tvořit účetní rezervy a opravné položky, sestavují výkazy pouze v omezeném rozsahu položek atd.

1.9 První aplikace účetních systémů

IAS/IFRS obsahují samostatný standard určený účetním jednotkám při prvotním sestavování účetních výkazů dle této metodiky. IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví slouží jako návod pro převod účetního výkaznictví prezentovaného podle národních účetních legislativ na účetní výkaznictví založené na principech IAS/IFRS. Kromě aplikace IFRS 1 se však musí účetní jednotka od data přechodu na výkaznictví dle IAS/IFRS řídit také ostatními účetními standardy, které jsou pro ni relevantní (pro které má náplň).

Prvním krokem v přechodu z účetnictví dle právních norem ČR na systém IAS/IFRS je komparace jednotlivých položek výkazů s definicemi Koncepčního rámce. V důsledku tohoto porovnání by ve finančním účetnictví určitě došlo k vyřazení nebo překlasifikování některých položek. Ke zrušení vybízí např. dle platných právních norem ČR vytvořené rezervy na opravu dlouhodobého majetku. Dalšími vyřazenými položkami by byly položky, které přestaly splňovat definici Koncepčního rámce – např. majetek, který již přestal přinášet ekonomický přínos a ani v budoucnu se tento přínos neočekává, dále pohledávky, jež společnost není schopna plně kontrolovat, zřizovací výdaje, výzkum atd.

Překlasifikování se týká například významných náhradních dílů dlouhodobé povahy, které by byly přesunuty ze zásob do dlouhodobého majetku, dále by došlo k přesunu sociálního

fondů z položky vlastního kapitálu na součást cizích zdrojů (mezi závazky např. k zaměstnancům), v neposlední řadě by se musela účetní jednotka vyrovnat s položkami časového rozlišení, které jsou dle IAS/IFRS chápány jako položky (krátkodobých/dlouhodobých) pohledávek či závazků.

V dalším kroku je nutné zařadit do výkazů nové položky, které se ve výkaznictví dle právních norem ČR nevyskytovaly, nebo se vyskytovaly pouze v omezené míře. Jedná se např. o majetek najatý formou finančního leasingu u nájemce, rozšíření fondů z přecenění či doplnění komentáře o podmíněná aktiva a podmíněné závazky.

Vedle přehodnocení jednotlivých položek výkazů by dále muselo dojít i k začlenění účetních metodik vycházejících z účetního systému IAS/IFRS a to hlavně v oblasti oceňování. Muselo by tak dojít zejména k použití oceňovacích základů, jak je definuje Konceptní rámec či jednotlivé standardy IAS/IFRS a k následnému použití modelů přecenění. Nejrazantnější změny by postihly dlouhodobá aktiva, jež by bylo možno přecenit na reálnou hodnotu. Nové ocenění jednotlivých položek by následně vedlo k úpravě odpisových plánů a ke korekci oprávek. V rámci odpisů je také nutné začít aplikovat komponentní přístup, tzn. odpisovat jednotlivé části majetku zvlášť po jejich odhadované dobu životnosti.

Změny by se však dotkly i výnosových a nákladových položek. Typickou změnou je překlasifikování změn zásob vlastní činnosti z výnosového účtu na korekci nákladů.

Neboť IAS/IFRS klade nesrovnatelně vyšší požadavky na zveřejněné informace v komentáři k účetní závěrce, musí účetní jednotky rozšířit prezentovaná data v rámci povinností daných jednotlivými standardy.

Při první aplikaci IAS/IFRS je nutné si uvědomit, že IFRS 1 požaduje také zveřejnění srovnávacích údajů za minulé účetní období, což znamená převedení účetních výkazů dle metodiky IAS/IFRS i za toto předcházející účetní období. Mimo těchto srovnávacích výkazů by měla první účetní závěrka obsahovat u jednotlivých položek výkazů i údaje těchto položek prezentovaných podle předcházející úpravy (v tomto případě dle úpravy právních norem ČR) a rozdíl mezi zmíněnými položkami, přičemž srovnání by mělo být vyhotoveno v samostatné tabulce a významné odlišnosti by měly být v dostatečné míře vysvětleny a okomentovány.

Z českých účetních předpisů obsahuje přechod na finanční účetnictví pouze jedna zákonná norma a to prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví. Tato vyhláška obsahuje § 61b popisující metodu přechodu z daňové evidence na „podvojný“ účetnictví.

Dle tohoto paragrafu mají fyzické osoby, které se staly účetní jednotkou zjistit v záznamech daňové evidence stavy jednotlivých složek majetku a závazků, případně rezerv, oceňovacích rozdílů k úplatně nabytému majetku a u hmotného majetku neuplatněnou část výdajů ke dni předcházejícímu první den účetního období, v němž jim vznikla povinnost vést účetnictví. Jednotlivé složky majetku a závazků se musí ocenit, u odpisovaného majetku se vyjádří dosavadní odpisy, přičemž hodnota těchto účtů je dána součtem uplatněných odpisů podle zákona o daních z příjmů.

Stavy jednotlivých složek majetku a závazků se převedou k prvnímu dni účetního období jako počáteční zůstatky příslušných rozvahových účtů, neuplatněná část výdajů u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku se uvede jako počáteční zůstatek účtu určeného k zachycení nákladů příštích období.

Rozdíl mezi součtem počátečních zůstatků nově otevřených účtů aktiv a mezi součtem počátečních zůstatků nově otevřených účtů pasiv se uvede na účtu v účtové skupině 49 (účtová skupina – Individuální podnikatel), a to v závislosti na povaze zjištěného rozdílu jako zůstatek aktivní nebo pasivní.

2 Porovnání IAS/IFRS s účetním systémem dle právních norem ČR

Přehled nejdůležitějších rozdílů mezi zmíněnými účetními systémy přináší následující tabulky.

Tab. 1: Rozdíly mezi IAS/IFRS a účetním systémem vedeným dle právních norem ČR související s rozvahou

Prvek komparace	Česká účetní legislativa	Účetní výkaznictví dle IAS/IFRS
Formát sestavení rozvahy	Rozvaha vychází z bilanční rovnice: aktiva = pasiva. Existuje jeden vzor rozvahy. Formální vzhled výkazu je legislativně upraven a může být sestaven buď v plném rozsahu či ve zjednodušeném rozsahu. Vlastní kapitál není považován za zbytkovou součást aktiv po odečtu závazků.	Rozvaha vychází z bilanční rovnice: aktiva = závazky + zbytková část tvořící vlastní kapitál. Formální vzhled rozvahy není direktivně určen, standardy pouze uvádějí ilustrativní příklad a určují minimální rozsah položek, které musí účetní jednotka zařadit.
Zařazení položky do aktiv společnosti	Legislativa obsahuje požadavek na dobu použitelnosti delší než 1 rok a dále má účetní jednotka zavést zvlášť pro DHM a DNM finanční limity, od kdy bude položku považovat za dlouhodobou. Původní hranice pro DHM ve výši 40 tis. Kč a pro DNM ve výši 60 tis. Kč již v zákoně o účetnictví nejsou, v praxi se však běžně užívají, hlavně z důvodu existence shodných limitů pro daňové účely (viz zákon o daních z příjmů).	Položka aktiv musí bezvýhradně splnit definici danou Koncepčním rámcem. Určení finančního limitu pro zařazení do dlouhodobého majetku je v dikci účetní jednotky.
Postup odpisování dlouhodobých aktiv	Účetní jednotka aplikuje účetní odpisy, které mají odrážet ekonomický přínos aktiva, a to buď na bázi času či výkonu. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Odpisuje se celá majetková složka a to po její odhadované dobu životnosti.	Účetní odpisy kopírují ekonomický přínos aktiva a to také buď na bázi času či výkonu. Účetní jednotka může využít metody SYD nebo DDB. Pokud se dlouhodobé aktivum skládá z více součástí odlišné doby životnosti, je aplikován komponentní přístup, tzn. každá část je odpisována individuálně po její odhadované dobu životnosti.

Prvek komparace	Česká účetní legislativa	Účetní výkaznictví dle IAS/IFRS
Rozdíly v položkách aktiv a závazků	Jednotlivé položky jsou vypsány v oficiálním formuláři rozvahy vydaném Ministerstvem financí ČR a krátce charakterizovány v prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví.	V rozvaze nesmějí figurovat položky, které nesplňují definice Koncepčního rámce. Jedná se zejména o výzkum, zřizovací výdaje, školení, reklamu, propagaci, rezervy na obecná rizika a budoucí provozní ztráty, nedostatečně jisté pohledávky atd. Naopak do rozvahy mohou vstoupit některé nové položky např. rezervy dle IAS 37, které společnost do té doby netvořila, všechny finanční deriváty, aktiva a závazky z finančního leasingu dle IAS 17.
Problematika podmíněných aktiv a závazků	Legislativa nedefinuje ani nikterak neupravuje problematiku podmíněných aktiv a závazků, což souvisí s širším problémem chybějících definic základních prvků výkazů.	Systém IAS/IFRS požaduje striktně oddělovat aktiva a závazky, které nejsou plně pod kontrolou společnosti, tato podmíněná aktiva resp. závazky jsou přesně definovány a je určeno, že nesmí vstoupit do rozvahy, ale musí být popsány v komentáři.
Oceňování pohledávek a závazků	Pohledávky a závazky krátkodobého i dlouhodobého charakteru jsou oceňovány stejným způsobem – ve výši nominální hodnoty provedené transakce.	Krátkodobé pohledávky a závazky se oceňují nominální hodnotou, avšak vlivem změny hodnoty peněz v dlouhodobém horizontu je dle IAS/IFRS nutné oceňovat pohledávky a závazky dlouhodobého charakteru současnou hodnotou budoucích peněžních toků resp. odtoků při použití běžné tržní úrokové míry.
Rozdíly ve vlastním kapitálu	Není možnost přecenění na reálnou hodnotu u dlouhodobého majetku prostřednictvím fondu z přecenění. Naopak je možnost tvorby fondů ze zisku typu sociální fond za účelem financování nejruznějších sociálních výhod. Není definován fond z přepočtu účetních závěrek na jinou měnu.	Při přecenění dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu může být využito modelu přecenění při využití fondu z přecenění. IAS/IFRS nedovoluje tvořit ze zisku fondy typu sociální fond nebo fond odměn za účelem uplatnění zaměstnaneckých výhod.

Prvek komparace	Česká účetní legislativa	Účetní výkaznictví dle IAS/IFRS
Zásoby a významné náhradní díly	Zásoby se oceňují v historických cenách, k rozvahovému dni lze aplikovat § 26 zákona o účetnictví, je zakázána metoda LIFO, zásoby obsahují veškeré náhradní díly. Při spotřebě významných náhradních dílů dlouhodobé povahy je účtováno o nákladech na opravy a udržování. Nejsou tedy samostatně a dlouhodobě odpisovány.	Zásoby se nesmějí oceňovat reálnou hodnotou (reálná hodnota však smí být výchozí oceňovací základnou např. u zemědělské produkce). K rozvahovému dni se aplikuje metoda LCM, metoda vyřazení zásob LIFO je také zakázána. Náhradní díly dlouhodobé povahy nejsou součástí zásob, jsou tedy dlouhodobě odpisovány.
Vymezení finančního leasingu	Musí být splněna podmínka přenesení odpovědnosti, nebezpečí a rizik za předmět leasingu na nájemce. Nájemce dále musí disponovat kupní opcí, jež ho opravňuje k získání majetkových práv k předmětu leasingu po splnění podmínek stanovených v leasingové smlouvě.	Nejdůležitějším kritériem je převod rizik a odměn spojených s předmětem leasingu na nájemce. Vlastnické právo může, ale nemusí být převedeno. Obecně se pojem finanční leasing v IAS/IFRS shoduje se stejným pojmem v US GAAP a je širším pojmem než v pojetí českých právních norem.
Vykazování finančního leasingu u nájemce	Předmět finančního leasingu vykazuje ve svých aktivech pronajímatel a ten rovněž toto aktivum odpisuje. Nájemce účtuje pouze o jednotlivých leasingových splátkách na jedné straně do nákladů a na druhé straně jako snížení závazků.	Předmět finančního leasingu vykazuje ve svých aktivech nájemce a rovněž jej odpisuje. Souhrn leasingových splátek se dělí na splátku předmětu leasingu a na leasingový úrok. Pronajímatel eviduje pouze pohledávku vůči nájemci.
Tvorba a zúčtování rezerv	V okamžiku čerpání rezervy je celá její hodnota zrušena a dále jsou zúčtovány skutečné náklady, na něž byla rezerva tvořena. Tvorba i čerpání je účtováno přes nákladové účty. Rezervu nelze aktivovat. V rámci rezerv tvořených podle zvláštních právních předpisů jsou tvořeny i rezervy na opravy dlouhodobého majetku.	Před vytvořením rezervy je nutné provést „test na rezervu“. Při čerpání rezervy je její hodnota upravena podle skutečně vynaložených nákladů, na něž byla rezerva vytvořena. Při tvorbě rezervy je možné ji aktivovat jako součást pořizovací ceny majetku. Rezerva se poté dostane do nákladů v podobě odpisů.

Tab. 2: Rozdíly mezi IAS/IFRS a účetním systémem vedeným dle právních norem ČR související s výsledovkou

Prvek komparace	Česká účetní legislativa	Účetní výkaznictví dle IAS/IFRS
Forma sestavení výsledovky	Výkaz zisku a ztráty bylo v minulosti možno sestavit pouze v druhovém členění nákladů, vlivem pronikání zahraničních mateřských společností do ČR bylo povoleno sestavení výkazu i v účelovém členění. Většina účetních jednotek však člení náklady stále podle druhu. Formální vzhled výkazu je direktivně určen.	Výsledovku je možno sestavit v účelovém i druhovém členění nákladů. Volba je na dané účetní jednotce, která má zvolit takové členění, které co nejvěrněji vykazuje prvky výkonnosti společnosti. V případě účelové výsledovky je však požadováno ještě dodatečné zveřejnění informací o některých nákladových druzích.
Důraz na vykazovaná data	Účetnictví je daňově zaměřeno, proto se výkaznictví zaměřuje primárně na vykazování nákladů, přičemž účetní jednotka již v primární evidenci rozlišuje náklady daňově uznatelné a daňově neuznatelné. Výše uvedené vyplývá hlavně ze skutečnosti, že výsledek hospodaření slouží jako podklad k vyměření daně ze zisku.	Zvýšený důraz je kladen na vykazování výnosů tak, aby nemohla být kreativně vylepšována hospodářská situace podniku s cílem přilákat na klamný obraz větší počet budoucích investorů. Vyplývá to ze skutečnosti, že účetnictví dle IAS/IFRS není podkladem pro výpočet daní a slouží primárně k informovanosti stávajících či budoucích investorů.
Principy pro vykazování výnosů (typu Revenues)	Definice výnosu není vymezena žádným předpisem. Výnosy jsou upraveny spolu s náklady ČUS č. 019 (Náklady a výnosy) a dále prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví. Termínem výnosy se označují veškeré účty v šesté účtové třídě. Neexistuje rozdělení na výnosy (revenues) a přínosy (gains).	Uznání výnosu vychází z definice Koncepčního rámce. Výnosy jsou dále upraveny individuálně samostatným standardem IAS 18 – Výnosy. Tento standard však upravuje pouze výnosy ve smyslu tržeb, poplatků, úroků, dividend a autorských honorářů.
Principy pro vykazování nákladů	Definice nákladu také není vymezena žádným předpisem. Vykazování nákladů je ovšem velmi podrobně upraveno z hlediska daňového.	Uznání nákladů pramení z požadavků Koncepčního rámce. Problematikou nákladů se však dále nezabývá žádný samostatný standard, i když se některé standardy na prezentaci nákladů odvolávají.

Prvek komparace	Česká účetní legislativa	Účetní výkaznictví dle IAS/IFRS
Vykazování změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	Účty změn stavu vlastní činnosti (tzn. změn stavu výrobků, nedokončené výroby) jsou považovány za výnosové a ve výsledovce jsou chápány jako typické výnosy finančního účetnictví.	Položka změn stavu zásob vlastní činnosti a dále aktivace je ve výsledovce považována za korekci nákladů, nejedná se tedy v žádném případě o výnosový účet.
Mimořádná oblast výsledovky	Mimořádná oblast je v rámci harmonizace se světovými účetními systémy redukována, avšak nadále existuje. Do mimořádné oblasti patří např. škody způsobené živelní událostí, náklady či výnosy ze změny metody atd.	Mimořádná oblast výsledovky byla v minulosti zredukována pouze na náklady resp. výnosy spojené s živelními katastrofami a vyvlastněním. Od 1. 1. 2005 byla mimořádná oblast zcela zrušena (stejně jako v US GAAP)
Výpůjční náklady	Česká účetní legislativa přímo neurčuje způsob vykazování výpůjčních nákladů. V praxi jsou však také identifikovány dva již zmíněné způsoby. Pokud jsou však úroky aktivovány, lze tak činit pouze do kolaudace dlouhodobého hmotného majetku. Výpůjční náklady vynaložené po kolaudaci jsou zahrnuty do nákladů běžného období.	Základním řešením je zúčtovat výpůjční náklady do nákladů běžného období, ve kterém byly vynaloženy. Je však také povolena možnost aktivovat výpůjční náklady, které jsou přímo přiřaditelné k nákupu, výstavbě nebo výrobě aktiva jako součást pořizovací ceny.

Proces harmonizace české účetní legislativy s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS byl v minulosti zahájen prostřednictvím několika novelizací jednak zákona o účetnictví ČR a dále s ním souvisejících právních předpisů: prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví a Českých účetních standardů. Z provedeného porovnání obou účetních systémů však vyplývá, že započatý harmonizační proces ještě není zdaleka dokončen a mezi oběma účetními systémy existují základní koncepční odlišnosti.

Z tendencí tvůrců právních norem ČR a dále ze snah Rady IASB je však pravděpodobné, že tento proces bude pokračovat i nadále, a to nejen v rámci přibližování českých účetních předpisů k IAS/IFRS, ale také v rozšiřování povinnosti vykazovat dle IAS/IFRS nejen v případě velkých společností kótujících své cenné papíry na veřejných trzích, ale rozšíření tohoto výkaznictví i na malé a střední podniky. Je možné také predikovat tlak na všeobecný přechod k IAS/IFRS ze strany Evropské unie.

Všechny tyto harmonizační směry by tak mohly vést až k úplné integraci IAS/IFRS do českých účetních předpisů pro široké použití různých podnikatelských forem bez ohledu na velikost těchto subjektů.

3 Účetnictví malých a středních podniků

Data pocházející z finančního účetnictví jsou potřebná pro investory, kteří rozhodují, kam efektivně umístit svůj kapitál. Skutečnost, že účetní data obsažená ve finančních výkazech různých zemí nejsou vzájemně porovnatelná, vytváří závažný problém, který investorům znesnadňuje jejich ekonomická rozhodování.

Vzájemná neporovnatelnost účetních dat je dána rozdíly mezi jednotlivými národními úpravami účetnictví, které zapříčinil jejich odlišný historický a ekonomický vývoj.

O odstranění těchto závažných rozdílů mezi národními účetními systémy formou **harmonizace** účetních zásad a řešení usilují odborníci již řadu let. Proces harmonizace účetnictví je uskutečňován prostřednictvím vydávání tzv. standardů resp. vyhlášek, které však nejsou závazné, slouží spíše jako doporučení či inspirace pro jednotlivé národní úpravy. Povinnými se tyto standardy stávají pro velké podniky, jejichž akcie jsou kótovány na mezinárodních burzách.

Záměr Evropské komise přecházet postupně na řešení Mezinárodních účetních standardů se do budoucna nebude týkat pouze kótovaných podniků, neboť Komise Evropské unie doporučuje všem členským a přidruženým státům, aby do svých národních úprav účetnictví postupně zabudovaly v co největší míře řešení, která jsou ve shodě s IAS/IFRS.

Právě z tohoto důvodu je oblast účetnictví v České republice od roku 2004 regulována nejen zákonem o účetnictví s novelami reagujícími na mezinárodní vývoj a prováděcí vyhláškou k tomuto zákonu, ale také českými účetními standardy, které jsou prostředkem pro implementaci IAS/IFRS. Aby bylo možné pojednat o rozdílných požadavcích na účetní výkaznictví podniků v České republice, je nutné tyto podniky alespoň zhruba rozdělit (např. dle velikosti) a dále analyzovat uživatele účetních dat obsažených v účetních závěrkách těchto společností.

Za základní členění podniků ve vztahu k účetnictví bývá užívána následující klasifikace:

a) velké podniky

- obchodující své cenné papíry na registrovaných trzích,
- mají veřejnou odpovědnost (spravují aktiva velkého rozsahu třetím osobám),
- sestavují účetní závěrku pro externí uživatele (burzovní instituce, investory a další uživatele),

b) malé a střední podniky

- nemají veřejnou odpovědnost (neobchodují na veřejných trzích, nespravují aktiva velkého rozsahu třetím osobám),
- na druhé straně však sestavují účetní závěrku pro externí uživatele (např. banky, leasingové společnosti, státní instituce a pod.),

c) mikro – podniky

- jsou vyloučeny z předcházejících dvou skupin,
- sestavují účetní závěrku pro vlastníky, kteří jsou současně manažery (resp. podniky nesestavují účetní závěrku pro potřeby externích uživatelů, nýbrž prvotně pro potřeby vlastní).

Výše uvedené členění se může jevit jako nepřesné, avšak tvůrci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) zavádějí toto členění záměrně, a to proto, že podrobnější určení by mohlo být stanoveno jednotlivými národními legislativami tak, aby odpovídalo hospodářským podmínkám daného státu.

Po vymezení skupin podniků je možné definovat požadavky na účetní výkaznictví podniků, které vyplývají z „poptávky“ po účetních informacích uživatelů účetních závěrek.

Dle zákona o účetnictví: „*Účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.*“

Z uvedeného vyplývá, že velké společnosti, kótované na burze, musí své účetní výkaznictví založit na plné verzi IAS/IFRS. Navíc citovaný odstavec zákona o účetnictví spojuje dohromady požadavek použít účetní systém IAS/IFRS nejen pro sestavení účetní závěrky, ale také pro účtování, čímž chce Ministerstvo financí ČR zamezit tomu, aby podniky pouze konvertovaly účetní závěrky sestavené na základě účetních předpisů vedených v souladu s českými účetními předpisy na závěrky podle IAS/IFRS. Velké podniky mají tedy zachycovat své transakce v souladu s IAS/IFRS již prvotně na účtech. Důvodem k tomuto znění paragrafu č. 19 odstavce 9 je názor, že konverzi účetní závěrky založené na právní úpravě účetnictví v ČR na účetní informace dle IAS/IFRS není možné provést, pokud již prvotní záznamy nejsou vedeny v souladu s IAS/IFRS.

Problém spjatý s vykazováním dle IAS/IFRS u velkých podniků České republiky však nespočívá ani tak v aplikaci IAS/IFRS samotných, i když (ve srovnání s účetním systémem ČR) jde o účetní výkaznictví založené na rozdílných principech, ale problém je viditelný v daňové souvislosti implementace IAS/IFRS.

Daňový základ pro potřeby daně z příjmu totiž nadále vychází z výsledku hospodaření vyčísleného v účetnictví dle právních předpisů ČR (dle zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu a také z českých účetních standardů). Společnosti kótované na burze tedy sestaví účetní závěrku dle IAS/IFRS a tuto předloží finančnímu úřadu (a burze), avšak jejich daňové přiznání musí začínat výsledkem hospodaření vyčísleným podle českých účetních předpisů (tak, jako by podniky podle IAS/IFRS neúčtovaly). Toto řešení se jeví velice neúčelným a neefektivním, proto je vyvíjena snaha o oddělení účetnictví od daňových aspektů.

Malé a střední podniky Evropské unie (SME – Small and Medium sized Enterprises, v překladu malé a střední podniky). vykazují svá účetní data dle **národních účetních legislativ**, avšak tlak na harmonizaci účetních informací u těchto podniků (hlavně ze stran poskytovatelů finančních podpor a velkých společností, které v SMEs vidí svůj potenciál) vedl také k vytvoření standardizovaného řešení odpovídajícího velikosti a určení těchto podniků. Tvůrci jediného standardu určeného pro malé a střední podniky (označovaného jako IFRS pro SMEs) již zveřejnili návrh standardu ke komentování veřejností, neboť finální verze má být přijata ve 2. pololetí 2007 a účinnosti má IFRS pro SMEs nabýt od roku 2008.

Zmíněný standard pro SME má být konvergentní s plným zněním IAS/IFRS (má být založen na stejné „vizi účetního výkaznictví“), avšak nemá tyto nevelké podniky nadměrně zatěžovat přílišnými zveřejňovacími povinnostmi. Z návrhu je patrné, že standard pro SME

nebude zpracován až do úrovně velmi detailních směrnic, neboť dle Kovanicové (2006) to bude v kompetencích národních jurisdikcí.

Poslední kategorie v uvedeném členění podniků (tzv. mikro podniky) nejsou předmětem harmonizace a bude tedy záležet na národních legislativách, jakou podobu vykazovaných informací pro tyto podniky zvolí – zda účetnictví založené na akruální bázi, či pouze daňovou evidenci.

Z uvedených skutečností lze tedy konstatovat, že vývoj v účetnictví vysoce pravděpodobně povede k rozšíření harmonizace účetního výkaznictví na podniky malé a střední, neboť právě tyto podniky mají význam pro rozvoj každého národního hospodářství, hrají důležitou roli při vytváření pracovních příležitostí a podporují sociální stabilitu a ekonomický rozvoj.

S postupující harmonizací se však budou muset realizovat také změny v účetní legislativě České republiky. Z nastíněného vývoje lze usuzovat, že úkolem zákona o účetnictví bude „pouze“ vymezení, podle kterého účetního systému má daná účetní jednotka (daný podnik) vykazovat svá účetní data. Tzn. kótované podniky dle plného znění IAS/IFRS, malé a střední podniky dle speciálního standardu pro SME (resp. dle light verze IAS/IFRS pro SME) a dále tento zákon přijme řešení pro mikropodniky. Vyhláška provádějící zákon o účetnictví by poté sloužila pravděpodobně k dopracování účetních řešení pro SME případně mikropodniky.

Změny musí doznat také zákon o daních z příjmů a to tím způsobem, aby metodika výpočtu této daně nezávisela na výsledku hospodaření vzešlého z účetních předpisů ČR.

I když je toto pojetí ještě v nedohlednu, vyplývá z něho nutnost všeobecného převzetí či osvojení principů Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, ať již budou požadovány v plném znění, či v jediném standardu z těchto principů vycházejícím.

4 Všeobecné porovnání světových účetních systémů

Při vzájemném porovnání nástrojů harmonizace je možné konstatovat, že US GAAP jsou mnohem podrobnější a neobsahují tolik možností variantního řešení účetních problémů jako IAS/IFRS a Bilanční direktivy Evropské unie. Právě tato variantnost byla Výboru resp. Radě pro tvorbu IAS/IFRS ze strany tvůrců US GAAP vytýkána a vedla v roce 2004 k novelám ve 14 standardech.

Na druhé straně se jak IAS/IFRS tak US GAAP neomezují na určité typy společností, zatímco Bilanční direktivy EU ano. Odborníci zabývající se porovnáváním IAS/IFRS a US GAAP konstatují, že mezi těmito systémy, až na oblast vykazování výnosů, kde US GAAP definují přísnější podmínky pro jejich vykazování, nejsou významné rozdíly.

V Bilančních direktivách (stejně tak jako v účetním systému ČR) chybí koncepční rámec, který definuje obecnou „vizi“ účetního systému, vymezuje cíl finančního účetnictví a definuje základní prvky účetních výkazů. Nejvýznamnějším rozdílem však zůstává skutečnost, že direktivy definují závaznou formu výstupů finančního účetnictví, zatímco US GAAP a IAS/IFRS se zaměřují na jejich obsah.

Je zřejmé, že celosvětová harmonizace spěje k neustálému růstu vlivu IAS/IFRS, a to jednak v rámci národních úprav a jednak v rámci kapitálových trhů. Pro aktuální informace v rámci účetního systému IAS/IFRS je nutné sledovat stránky IASB <<http://www.iasb.org>>.

Vývoj účetnictví je však nikdy nekončícím procesem, neboť právě účetnictví musí vždy pružně reagovat na měnící se ekonomické prostředí jednotlivých států a zároveň umožňovat vzájemnou porovnatelnost vykazovaných dat.

Závěr

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví neustále vykazují trend reagovat na tržní poptávku po pokračujícím vývoji a rychlém zlepšení stávajících standardů. Proto jsou standardy neustále novelizovány a jsou vydávány další standardy obsahující řešení rozličných problematik. Poslední novely IAS byly provedeny 17. 12. 2003, 18. 12. 2003 a 31. 3. 2004. V roce 2003 a 2004 došlo tedy k velmi rozsáhlým změnám, při nichž bylo přepracováno 17 standardů IAS a vydáno (k dosavadnímu IFRS 1) dalších pět standardů IFRS 2 – 6. Další činnost Rady IASB vedla k vydání IFRS 7 a IFRS 8.

Tvorba IAS/IFRS, stejně tak i výuka a studium IAS/IFRS není tedy jednorázovou záležitostí, ale naopak během na „dlouhou trať“.

Analýza dané problematiky je obsažena např. v publikacích autorů Hinke 2006; Krupová – Vašek – Černý, 2005; Kovanicová aj., 2003; Kovanicová, 2006; Kynclová, 2003; Müllerová – Roubíčková, 2004).

Literatura

- [1] Hinke, J. (2006): *Účetnictví podle IAS/IFRS – příklady a případové studie*. Praha, Alfa Publishing, 2006.
- [2] IASB (2005): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005*. Praha, Svaz účetních, 2005.
- [3] IASB (2007): *International Financial Reporting Standards 2007 including International Accounting standards and Interpretation at 1 January 2007*. London, IASB, 2007.
- [4] Kovanicová, D. aj. (2003): *Finanční účetnictví – světový koncept*. Praha, Polygon, 2003.
- [5] Kovanicová, D. (2006): *Mezinárodní standard účetního výkaznictví malých a středních podniků je téměř na světě. Budeme připraveni?* In: Zelenková, M. (ed.): *Změny účetní a daňové legislativy v roce 2007 – Sborník pedagogické konference IV.ročník*. Praha, Oeconomica, 2006, s. 55–64.
- [6] Krupová, L. – Vašek, L. – Černý, M. (2005): *IAS/IFRS – principy, metodologie, interpretace*. Praha, VOX, 2005.
- [7] Kynclová, D. (2003): *Účetnictví podle mezinárodních účetních standardů*. Praha, Credit, 2003.
- [8] Müllerová, L. – Roubíčková, J. aj. (2004): *Účetnictví II*. Praha, Institut svazu účetních, 2004.

Výzkum v oblasti IAS/IFRS – komparace řešení účetního systému IAS/IFRS s účetním systémem dle právních předpisů ČR

Jana Hinke – Denisa Plachá – Milan Hrdý

ABSTRAKT

Účetní systém dle právních předpisů ČR a oba mezinárodně uznávané účetní systémy (IAS/IFRS a US GAAP) vycházejí z odlišných fundamentálních požadavků a je proto zřejmé, že v těchto účetních systémech musí existovat celá řada rozdílů. Odlišnosti lze najít např. v oblasti oceňovacích základů, prvků účetnictví, cílů účetního výkaznictví. Další rozdíly se týkají formální stránky účetnictví, sady účetní závěrky apod. Tento příspěvek si klade za cíl identifikovat difference mezi účetním systémem dle legislativy České republiky a systémem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS). Řešení jednotlivých problémů v systému US GAAP je naznačeno pouze u vybraných oblastí, neboť US GAAP jsou v České republice aplikovány ve velmi omezené míře.

Klíčová slova: Harmonizace; Rozdíly; Účetní výkaznictví.

Research Work in IAS/IFRS – IAS/IFRS and Czech Accounting System and Comparison

ABSTRACT

Accounting system according Czech legal regulation and both of international distinguished accounting systems (IAS/IFRS and US GAAP) go out of different fundamental requirements and that is why it is evident that these systems includes a lot of differences. It is possible to find these variations in the area of valuation bases, accounting elements, goals of financial reporting, formal aspects of accounting, financial reporting statements etc. This contribution tries to identify the main divergences between Czech accounting system and IAS/IFRS. The solutions of individual problems according US GAAP is signed only by selected areas for reserved degree of application in the Czech Republic.

Key words: Harmonisation; Differences; Financial Reporting.

JEL classification: M41.