**Harmonizace účetnictví**

* **Regulace** – stanovení pravidel pro účetnictví, účetní závěrku …
  + Právním předpisem
  + Standardem
  + Kombinací právního předpisu a standardu
* **Harmonizace** – odstraňování rozdílů mezi jednotlivými způsoby regulace
* **Standardizace** – prohloubení harmonizace

Účetní modely

* **Anglosaský model** 
  + typické pro země s velkým peněžním a kapitálovým trhem,
  + účetnictví je zaměřeno na externí uživatele,
  + způsoby účtování jsou usměrňovány profesními organizacemi
  + Velká Británie, USA, Nizozemsko
* **Kontinentální (Evropský) model** 
  + Úzká vazba mezi účetním a daňovým systémem
  + Účetnictví je regulováno právními normami
  + Evropa, Japonsko, Francouzsky mluvící africké země
* **Jihoamerický model** 
  + Inflační účetnictví
  + Účetnictví je zaměřeno na potřeby vlády a daňových orgánů
* **Smíšený model** 
  + Zohledňuje přechod od centrálně řízené ekonomice k tržní
  + V zemích bývalého Sovětského svazu

Harmonizace účetnictví v EU

* Převážně pomocí „direktiv“
* Vydávány v letech 1968 – 1989
* Nejsou uznávány světovými burzami
* Od roku 2000 harmonizační strategie „cesta vpřed“ – orientace na IAS/IFRS
* **4. směrnice Rady (78/660/EHS), o ročních účetních závěrkách** 
  + Upravuje obsah a požadavky účetní závěrky středních a velkých účetních jednotek
  + Stanovení závazných vzorů rozvahy a výsledovky (2 vzory rozvahy – horizontální, vertikální, 4 vzory výsledovky)
  + účetní závěrka je sestavena z rozvahy, výsledovky a přílohy
* **7. směrnice Rady (83/349/EHS), o konsolidovaných účetních závěrkách**
  + Upravuje pravidla pro sestavení konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv
* Od roku 1995 „Nová strategie harmonizace účetnictví“
* Od roku 2000 harmonizační strategie „cesta vpřed“ – orientace na IAS/IFRS – povinnost sestavit účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS nejpozději od roku 2005 – vydáno formou nařízení (nikoliv směrnice)
* Implementace v ČR: účetní jednotky, které jsou obchodní společností a jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU, musí účtovat a sestavovat účetních závěrku v souladu s IAS/IFRS
* Směrnice **2013/34/EU** Evropského parlamentu a Rady o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS

IAS/IFRS

* Vysoce kvalitní účetní pravidla
* Mají mnohaletou tradici
* Soubor IFRS zahrnuje:
  + Úvod a předmluvu
  + Koncepční rámec
  + Účetní standardy IAS, IFRS
  + Interpretace SIC, IFRIC

Smyslem je prosazení jednotné formy při sestavování a prezentaci účetních výkazů, než striktní stanovení účtování => cílem je harmonizovat **výkaznictv**í, nikoliv účtování

IAS

* IAS – Mezinárodní účetní standardy
* IASC – Výbor pro mezinárodní účetní standardy
  + Nezávislá profesní organizace na základě dohody profesních účetních institucí
  + Vydává IAS
* SIC – Stálý interpretační výbor
  + Vydává interpretace SIC

IFRS

* IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
* IASB – Rada pro Mezinárodní účetní standardy
  + Vydává IFRS
  + 12 členů
  + Cílem je vytvořit účetní standardy prosazované na celosvětové úrovni
* IFRIC – Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
  + Vydává IFRIC

Struktura standardů

* Obsah
* Úvod
* Text standardu - definice pojmů, způsoby oceňování, kritéria pro vykázání položky v účetní závěrce
* Požadavky na zveřejnění
* Datum účinnosti
* Dodatek
* Ilustrativní příklady

Postup při tvorbě účetních standardů

* návrh tématu, zvážení, zda je nutno danou oblast upravit samostatným standardem,
* studium národních úprav dané oblasti,
* konzultace s Poradním sborem,
* vytvoření poradní skupiny,
* publikování diskuzních materiálů k veřejnému připomínkování,
* publikování zveřejněného návrhu standardu,
* publikování závěrů v rámci zveřejněného návrhu,
* posouzení připomínek,
* schválení standardu,
* publikování zdůvodnění závěrů v rámci standardu

Koncepční rámec

* Není účetním standardem
* Účel a cíl koncepčního rámce
* Je východiskem pro sestavování účetní závěrky
* Výkazy informují o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici

US GAAP

* GAAP = GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES
* začaly se vydávat ve 30. letech min. století, vznikly jako přímý důsledek krachu na newyorské burze
* představují nejucelenější a nejvypracovanější soubor požadavků na obsah, formu a zveřejňování účetních závěrek
* nejúplnější systém regulace účetnictví
* US GAAP zahrnují:
  + Koncepční rámec finančního výkaznictví – SFAC
  + Účetní standardy – SFAS
  + Interpretace účetních standardů – FIN
  + Finální stanoviska Rady – FSPs
  + Technické věstníky – TB
* Financial Accounting Standards Borad = Rada pro účetní standardy
* Úkolem je tvorba účetních standardů, které jsou uznávány burzou

Základní předpoklady

* **Koncept účetní jednotky** – jasné vymezení co je a co není součástí účetní jednotky (oddělení nákladů a výnosů od osobních příjmů a výdajů)
* **Předpoklad trvání podniku** – není očekáváno ukončení činnosti v dohledné budoucnosti
* **Akruální koncept** – účtování o nákladu a výnosu kdy nastane, ne až v době kdy proběhne tok peněz
* **Oceňování peň. jednotkou**
* **Předpoklad stabilního dolaru**
* **Periodicita** – informace jsou připraveny po uplynutí určitého období

Základní principy

* Historické náklady
* Opatrnost
* Princip uznání výnosů
* Princip přiřazování nákladů výnosům
* Princip periodické alokace
* Princip věcné a časové souvislosti
* Konzistence
* Obsah před formou

Aplikace v ČR

* Podniky, které jsou obchodní společností a jsou emitentem cenných papírů na evropském regulovatelném trhu – účtují a sestavují účetní závěrku podle **IFRS**  (schválené právem EU)
* Ostatní účtují a sestavují podle ČÚP

Konvergenční projekt US GAAP a IFRS

* IFRS – přijímány evropskými akciovými burzami, US GAAP americkými burzami
* IFRS jsou méně detailní a méně popisné oproti US GAAP
* Zveřejnění informací dle US GAAP je širší než dle IFRS
* IASB a FASB zahájily v r. 2006 konvergenci IFRS a US GAAP
* Cílem je odstranit rozdíly mezi IFRS a US GAAP
* Nové standardy vytvářet společně
* Nejprve předpoklad vzniku společného Koncepčního rámce

**Koncepční rámec IFRS**

Obsah Koncepčního rámce

* Cíl účetního výkaznictví
* Koncept vykazující jednotky
* Kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací
* Základní předpoklady, prvky účetních výkazů, oceňování, rozpoznání, koncept uchování kapitálu
* Zaúčtování položek v účetní závěrce

Význam Koncepčního rámce

* Plní roli ideové báze, na které je finanční výkaznictví sestaveno
* Je východiskem pro přípravu účetní závěrky
* Vytvoření pojmového sjednocení výrazů, které jsou základem pro přípravu účetní závěrky
* Pomáhá IASB při přípravě budoucích IFRS
* Koncepční rámec není považován za standard
* Při rozporu mezi koncepčním rámcem a standardem má přednost standard
* Není-li oblast upravena standardem, vychází se z ustanovení koncepčního rámce

Cíl účetního výkaznictví

* Cílem je poskytnout informace o:
  + Finanční situaci
  + Výkonnosti
  + Změnách ve finanční situaci
  + Primární zaměření na externí uživatele výkazů

Obsah účetní závěrky

* Výkaz o finanční situaci
* Výkaz o úplném výsledku hospodaření
* Výkaz o změnách vlastního kapitálu
* Výkaz o peněžních tocích
* Komentář

Předpoklady pro zpracování účetní závěrky

* **Trvání podniku** – neuvažuje se o ukončení činnosti, pokračuje v dohledné budoucnosti
* **Akruální princip** – uznání transakcí a událostí kdy vznikly, bez ohledu na tok peněz (časové rozlišení, dohadné položky, rezervy)
* **Periodicita** vykazování
* **Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti** – vykázání v souladu s definicemi a kritérii koncepčního rámce a standardů

Kvalitativní charakteristiky

* Srozumitelnost
* Spolehlivost
* Srovnatelnost
* Relevence

Srozumitelnost

* Jasná klasifikace a prezentace
* Požadavek na uživatele z hlediska znalosti činnosti jednotky i účetnictví
* Z důvodů obtížné srozumitelnosti nelze informace v účetní závěrce neuvádět

Spolehlivost

* Informace neobsahují chybu ani zkreslení, jsou neutrální, nestranné, úplné
* Podávají věrný a poctivý obraz

Srovnatelnost

* Možnost srovnat v čase, v prostoru
* Konzistence metod účtování a oceňování
* Požadavek na srovnatelnost minimálně v délce 1 účetního období

Relevance

* Důležitost, významnost
* Informace je významná pokud její neuvedení nebo chybné uvedené ovlivní ekonomické rozhodnutí uživatele účetního výkazu

Prvky účetní závěrky

* Prvky k finanční situaci
  + Aktivum
  + Závazek
  + Vlastní kapitál
* Prvky k finanční výkonnosti
  + Náklad
  + Výnos

Aktivum

* Existence aktiva je výsledek minulých událostí
* Ekonomický zdroj, který je pod kontrolou podniku
* Přinese účetní jednotce prospěch do budoucna
* Podmínky rozpoznání
  + Spolehlivost ocenění
  + Dostatečná jistota prospěchu

Závazek

* Současná povinnost,
* vznikla na základě minulých událostí,
* jeho vypořádání povede ke snížení ekonomického prospěchu.
* Podmínky rozpoznání:
  + Dostatečná pravděpodobnost snížení ekonomického prospěchu
  + Spolehlivost ocenění

Vlastní kapitál

* Zbytkový podíl na aktivech po odečtení závazků

Náklad

* Snížení ekonomického prospěchu během účetního období projevující se snížením aktiv nebo zvýšením závazků, což má za následek snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než výběrem vlastníky
* Pro náklady se rozlišují 3 typy: Expenses, Losses, Costs
* Expenses – náklad z běžné činnosti
* Costs – pořizovací náklady na aktiva
* Losses – újmy, ztráty (mohou být vykázány ve výsledovce nebo také v rozvaze ve fondu z přecenění)
* Podmínka vykázání:
  + Spolehlivost ocenění (měření)
  + Dostatečná pravděpodobnost výskytu (jistota)

Výnos

* Zvýšení ekonomického prospěchu, které se projeví zvýšením hodnoty aktiv nebo snížením objemu závazků, což má vliv na zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků do vlastního kapitálu
* Pro výnosy se rozlišují: income, revenues, gains
* Income – Income se skládají z revenues a gains
* Revenues – výnosy z běžných činností
* Gains – přínosy – vykazují se snížené o náklady označené losses, např. výsledky z prodeje dlouhodobých aktiv, kurzové rozdíly

Oceňování a oceňovací báze

* Báze **vycházející z minulosti** – historické náklady
* Báze **odrážející současný stav** – běžná cena, realizovatelná hodnota
* Báze **založená na budoucím stavu** – současná hodnota
* Historická cena
* Běžná cena
* Realizovatelná hodnota
* Současná hodnota

Uchování kapitálu

* Uchování podnikové podstaty
* Finanční pojetí
* Produkční pojetí

Finanční pojetí

* **Finanční** – zisku dosahuje účetní jednotka pokud vlastní kapitál na konci účetního období (po vyloučení vkladů a výběru vlastníky) převyšuje vlastní kapitál na začátku období
* Lze vykázat:
  + V nominálních (historických) cenách
  + V přepočtu na současnou kupní sílu peněžní jednotky

**Účetní závěrka (dle IFRS)**

* Výkaz o finanční pozici
* Výkaz o úplném výsledku hospodaření
* Výkaz o změnách vlastního kapitálu
* Výkaz o peněžních tocích
* Komentář
* Účetní závěrka poskytuje informace o podnikových:
  + Aktivech
  + Závazcích
  + Vlastním kapitálu
  + Nákladech
  + Výnosech
  + Výsledku hospodaření
  + Peněžních tocích

Výkaz o finanční pozici

* Slouží k bilancování aktiv a k určení zdrojů krytí těchto aktiv
* Základní prvky výkazu jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál
* Aktiva a závazky jsou členěny na krátkodobé a dlouhodobé

Formální náležitosti výkazu

* Název výkazu
* Identifikace vykazující účetní jednotky
* Informace o tom, zda se jedná o separátní nebo konsolidovaný výkaz
* Datum sestavení
* Měnu vykazování
* Číselný řád uváděných položek

Formát výkazu

* **Horizontální forma** – založena na rovnici   
  A = Z + VK, je vykázána celková bilanční suma
* **Vertikální forma** – založena na rovnici čistá aktiva = vlastní kapitál, vychází z modifikované bilanční sumy

|  |  |
| --- | --- |
| **Horizontální forma výkazu** | |
| Aktiva | Závazky a vlastní kapitál |
| . | . |
| . | . |
| Suma aktiv | Suma závazků a vlastního kapitálu |

|  |
| --- |
| **Vertikální forma výkazu** |
| Aktiva |
| Krátkodobé závazky |
| Čistý pracovní kapitál (krátkodobá aktiva – krátkodobé závazky) |
| Dlouhodobé závazky |
| Vlastní kapitál |

**Výkaz o finanční pozici musí obsahovat minimálně tyto položky:**

* **AKTIVA:** 
  + Pozemky, budovy a zařízení
  + Investice do nemovitostí
  + Nehmotná aktiva
  + Finanční aktiva
  + Investice oceňované metodou ekvivalence
  + Biologická aktiva
  + Zásoby
  + Pohledávky z obchodních vztahů
  + Peněžní prostředky a jejich ekvivalenty
  + Aktiva držená k prodeji
  + Daňové pohledávky
* **ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL:** 
  + Závazky z obchodních vztahů
  + Rezervy
  + Finanční závazky
  + Daňové závazky
  + Menšinové podíly
  + Kapitál (emitovaný) a rezervní fondy

Krátkodobé x dlouhodobé aktivum

* **Krátkodobé**
  + Bude realizováno nebo je určeno k prodeji během provozního cyklu
  + Je určeno pro účely obchodování
  + Bude realizováno během 12 měsíců od skončení účetního období (od rozvahového dne)
  + Jedná se o hotovost nebo hotovostní ekvivalent (bez omezení směny po dobu 12 měsíců)
* **Dlouhodobé** – ostatní aktiva nesplňují definici krátkodobého aktiva

Krátkodobý x dlouhodobý závazek

* **Krátkodobý**
  + Budou uhrazeny v provozním cyklu
  + Jsou drženy za účelem obchodování
  + Mají být uhrazeny do 12 měsíců od rozvahového dne
  + Posunutí doby splatnosti o více než 12 měsíců od rozvahového dne není možné
* **Dlouhodobý** – ostatní závazky nesplňují definici krátkodobého závazku

Podmíněné aktivum, podmíněný závazek

* **Podmíněné aktivum** – vyplývá z minulých událostí, existence bude potvrzena tím, že dojde nebo nedojde k nejistým událostem, které nejsou zcela pod kontrolou podniku
* **Podmíněný závazek** – vyplývá z minulých událostí, jeho existence bude potvrzena tím, že dojde k nejistým událostem, které nejsou zcela pod kontrolou podniku

Podmíněná aktiva a podmíněné závazky se výkazu o finanční situaci nevykazují

Výkaz o úplném výsledku hospodaření

* Základní prvky výkazu – náklady, výnosy
* Položky úplného výsledku hospodaření se vykazují odděleně
* Výkaz zahrnuje:
  + Výsledek
  + Ostatní úplný výsledek
  + Úplný výsledek
* Výkaz o úplném výsledku může být prezentován:
  + Jako jeden výkaz – plná verze výkazu
  + Dva samostatné výkazy – samostatně výsledkové transakce, samostatně výkaz zahrnující rozvahové transakce

Úplný výsledek hospodaření

* Je tvořen náklady a výnosy daného účetního období
* Položkami ostatního úplného výsledku hospodaření – ostatní změny vlastního kapitálu nevyvolané transakci s vlastníky (např. kurzové rozdíly, rozdíly z přecenění majetku na reálnou hodnotu)
* Vazba na zisk a ztrátu a způsob vykázání – rozvahově nebo výsledkově
* Gains (zisk) = zvýšení vlastního kapitálu mimo investic ze strany vlastníků
* Losses (ztráta) = snížení vlastního kapitálu mimo výdaj nebo výplatu vlastníkům

Struktura výkazu

* Výnosy – tržby
* Finanční náklady
* Daňové náklady
* Čistý zisk / ztráta z ukončovaných činností
* Zisk / ztráta za účetní období
* Komponenty ostatního úplného výsledku
* Úplný výsledek celkem
* Mimořádné náklady a výnosy jsou součástí běžné (provozní) činnosti
* Druhové členění – co bylo spotřebováno
* Účelové členění – za jakým účelem byly náklady vynaloženy
* Výkaz může být sestaven v horizontální nebo ve vertikální formě



Příklad vertikální formy výkazu

|  |
| --- |
| **Vertikální forma výkazu** |
| Tržby |
| Náklady z prodeje |
| Hrubý zisk (marže) |
| Ostatní výnosy |
|  |
| Odbytové náklady |
| Správní náklady |
| Ostatní náklady |
|  |
| Zisk / ztráta před zdaněním |

Výkaz o peněžních tocích

* Je upraven samostatně standardem IAS 7 – Výkaz peněžních toků
* Informuje uživatele účetní závěrky o zdrojích peněžních prostředků, peněžních ekvivalentů a o jejich využití
* Výkaz o peněžních tocích je povinnou součástí účetní závěrky
* Peněžní prostředky - Jedná se o peněžní hotovost a vklady na požádání
* Peněžní toky – přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů
* Peněžní ekvivalenty – krátkodobé vysoce likvidní investice, které jsou snadno směnitelné za známé částky v hotovosti a u nichž riziko změny hodnoty není významné

Oblasti sestavení

* Provozní činnost – hlavní výdělečná činnost (např. příjem z prodeje zboží, výplata mezd)
* Investiční činnost – dlouhodobá aktiva (nákup, prodej)
* Finanční činnost – vliv na výši a strukturu vlastního kapitálu (např. příjmy z darů)

Metody sestavení

* Přímá metoda, nepřímá metoda
* Provozní činnost – přímá i nepřímá metoda, preferována je přímá metoda
* Finanční činnost – standard vyžaduje přímou metodou
* Investiční činnost – standard vyžaduje přímou metodu

Formát výkazu – přímá metoda

* Tok z provozní činnosti
  + Příjmy peněžních prostředků od zákazníků (+)
  + Peněžní platby dodavatelům a zaměstnancům (-)
* Peněžní prostředky vytvořené provozní činnosti
  + Placené úroky (-)
  + Placené daň ze zisku (-)

**Čisté peněžní prostředky z provozní činnosti**

* Tok z investiční činnosti
  + Nákup pozemků, budov a zařízení (-)
  + Příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení (+)
  + Přijaté úroky (+)
  + Přijaté dividendy (+)

**Čisté peněžní prostředky z investiční činnosti**

* + Tok z finanční činnosti
  + Příjmy z emise akcií (+)
  + Příjmy z dlouhodobých úvěrových zdrojů (+)
  + Placené dividendy (-)

**Čisté peněžní prostředky z finanční činnosti**

Čisté peněžní prostředky z finanční činnosti

Čisté zvýšení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů

**Peněžní prostředky a ekvivalenty na začátku období**

**Peněžní prostředky a ekvivalenty na konci období**

Formát výkazu – nepřímá metoda

**Čistý zisk před zdaněním**

* Odpisy (+)
* Tvorba rezerv (+)
* Zvýšení zásob (-)
* Snížení pohledávek (+)
* Zvýšení závazků (+)
* Snížení závazků (-)

**Peněžní prostředky vytvořené v provozní činnosti**

* Placené úroky (-)
* Placené daň z příjmů (-)

**Čisté peněžní prostředky z provozní činnosti**

Výkaz o změnách vlastního kapitálu

* Je povinnou součástí účetní závěrky
* Ve výkazu se uvádí:
  + Čistý zisk / ztráta
  + Účetní hodnota každé složky vlastního kapitálu na začátku a na konci období
  + Vliv změn účetních pravidel a oprav na vlastní kapitál

Komentář

* Podává informace o výkazech účetní závěrky
* Obsahuje informace neuvedené ve výkazech nezbytné pro věrné zobrazení
* Úprava komentáře nevychází jen z IAS 1, ale také ze všech ostatních IAS/IFRS

Obsah komentáře

* Prohlášení o shodě s IFRS
* Prohlášení o oceňovacích základnách a aplikovaných účetních pravidlech
* Informace obsahující vysvětlení položek v účetní závěrce v pořadí v jakém jsou položky a výkazy předloženy
* Zveřejnění nejistot, nefinančních informací, právní forma, sídlo účetní jednotky, předmět činnosti

Literatura k uvedené problematice:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví.* Praha: Biz Books, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. (kapitoly 1,2,3,4,19,20 a 21).

JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systém IFRS a US GAAP.* Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-247-2774-5.

PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS v praktických aplikacích.* Zlín: UTB, 2012. ISBN 978-80-7454-151-3.