

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

Fakulta podnikatelská

Ústav aplikovaných disciplín

Ing. Alena Klapalová

**TRANSFORMACE ÚČETNÍHO SYSTÉMU
DLE ČESKÉ LEGISLATIVY
NA LEGISLATIVU PLATNOU V EVROPSKÉ UNII**

TRANSFORMATION OF CZECH ACCOUNTING SYSTEM
IN HARMONY WITH
VALID LEGISLATURE OF EUROPEAN UNION

ZKRÁCENÁ VERZE PH.D. THESIS

Obor: Řízení a ekonomika podniku

Školitelka: Ing. Helena Hanušová, CSc.

Oponenti: Prof. Ing. Jaroslav Komárek, CSc.
Doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc.
JUDr. Petr Dytrich

Datum obhajoby: 26. 9. 2003

KLÍČOVÁ SLOVA

Účetnictví, harmonizace účetnictví, účetní standardy, US GAAP, IAS, Direktivy EU, účetní systém

KEY WORDS

Accounting, harmonization of accounting, accounting standards, US GAAP, IAS, EU's directives, accounting system

MÍSTO ULOŽENÍ PRÁCE

Ústav aplikovaných disciplín FP VUT v Brně

© 2004 Alena Klapalová

ISBN 80-214-2582-2

ISSN 1213-4198

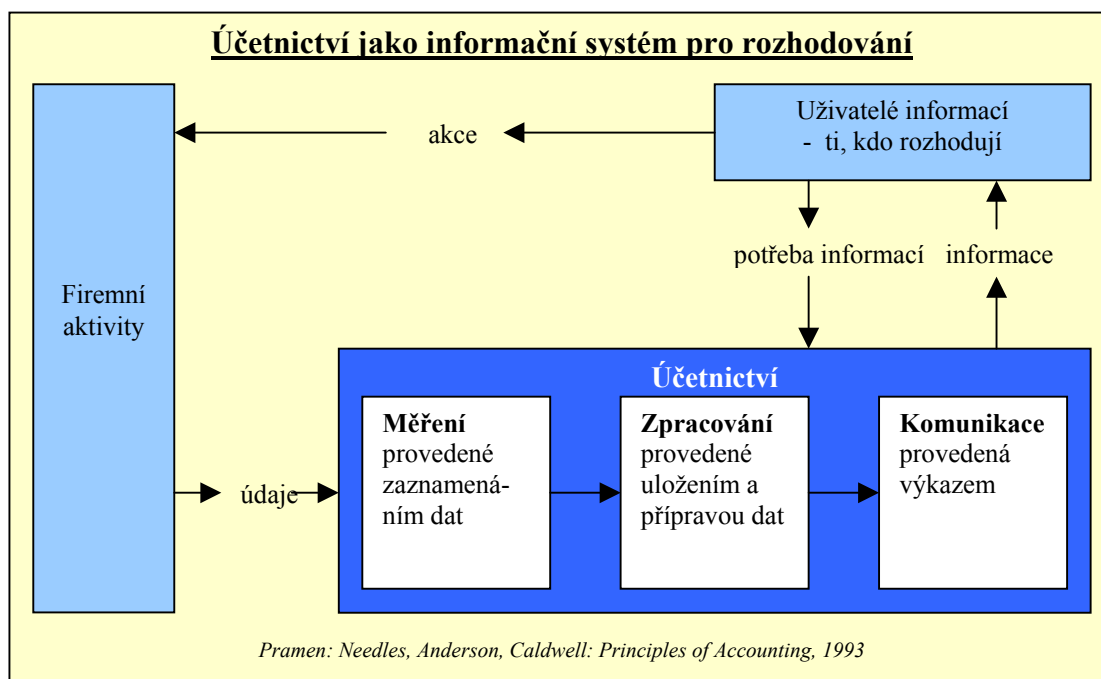
OBSAH

0 ÚVOD	5
1 CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE	7
2 METODIKA DISERTAČNÍ PRÁCE	8
3 SEKUNDÁRNÍ VÝZKUM (REŠERŠE LITERATURY)	9
4 HLAVNÍ VÝCHODISKO DISERTAČNÍ PRÁCE	9
5 SOUČASNÝ STAV ZKOUMANÉ PROBLEMATIKY.....	10
6 ŘEŠENÍ DISERTAČNÍ PRÁCE	11
6.1 Obecná charakteristika účetních systémů (ČR, IAS/IFRS, US GAAP).....	11
6.1.1 Účetní systém v České republice	11
6.1.2 IAS/IFRS	13
6.1.3 US GAAP	13
6.2 Analýzy vybraných prvků jednotlivých účetních systémů.....	14
7 ZÁVĚR.....	15
8 ZHODNOCENÍ PŘÍNOSŮ PRO TEORII A PRAXI.....	23
8.1 Přínos pro teorii	23
8.2 Přínos pro praxi	24
9 NÁSTIN DALŠÍHO POKRAČOVÁNÍ PRÁCE	25
10 SEZNAM INFORMAČNÍCH ZDROJŮ.....	26
11 CV AUTORKY.....	30
12 ABSTRAKT.....	31

0 ÚVOD

Účetnictví je často nazýváno „obchodním jazykem“ (12). První zmínky o záznamech obchodních aktivit pocházejí z dob 3600 let př. n. l. Mnohé další máme z období starověkého Egypta. Evoluci ve vedení účetních záznamů představuje bezesporu zavedení významného pojmu podvojně účetnictví. První zachovaný popis tohoto účetního systému byl vydán v Itálii v roce 1494 (12).

Samotný účetní záznam transakce má jen malou vypovídací schopnost. Účetní záznamy je třeba seřadit, sumarizovat a vytvořit smysluplné výkazy. Definicí účetnictví je tedy možné rozšířit na: „Účetnictví je informační systém, který měří, zpracovává a sděluje finanční informace o identifikovatelné ekonomické entitě. Účetnictví je spojením mezi obchodní aktivitou a uživatelem účetní informace“¹. Účetnictví měří obchodní aktivity a zaznamenává je pro budoucnost. Tyto záznamy dále třídí, hodnotí a uchovává tak dlouho, jak je nutné. Tím, že jsou tyto záznamy dále využívány jednotlivými skupinami uživatelů, se z účetních dat (záznamů) stávají informace užitečné při rozhodování a směřování aktivit uživatelů. Celý proces zobrazuje následující obrázek.



Obr. 1 – Účetnictví jako informační systém pro rozhodování

¹ Needles, Belverd E. *Principles of accounting : instructor's annotated edition*. Boston: Houghton Mifflin Company, 1993. ISBN 0-395-63871-2, str. 3

Současný trend integrace a procesu globalizace nepřináší pouze přínosy, ale zároveň s sebou přináší mnoho problémů. Jedním z nich je integrace ekonomických výkazů a dat z finančního účetnictví. Finanční, ekonomická a účetní data by měla být porovnatelná z pohledu mnoha zemí. To vyžaduje sjednocování účetních systémů v jednotlivých zemích resp. regulaci účetního zpravodajství. Regulace účetnictví je nutná k zajištění práv a nároků externích subjektů. Její míra závaznosti a rozsah jsou ovlivněny historickým vývojem dané země. Mluvíme pak o harmonizaci účetnictví na evropské úrovni či o harmonizaci účetnictví na celosvětové úrovni. Regulace účetnictví probíhá v různých státech odlišným způsobem. Obecně se však rozlišují tři způsoby v přístupu k regulaci účetnictví² - direktivní usměrňování právní normou, regulace prostřednictvím standardů a jejich kombinace.

Hlavní přínosy harmonizace účetnictví:

- ✓ pro investory přináší sladování účetních postupů a především účetních výkazů zjednodušení rozhodování, kam investovat.
- ✓ v rámci mezinárodních korporací přinese harmonizace především zlepšení kontroly nad svými národními společnostmi, dosažení významných úspor, zjednodušení zpracování účetnictví a účetních závěrek a řadu dalších výhod
- ✓ pro země vytvářející národní úpravy účetnictví přinese harmonizace zavedené a praxí ověřené postupy, což bude znamenat úsporu nejen času, ale i nákladů souvisejících s tvorbou národní úpravy účetnictví
- ✓ pro mezinárodní účetní, auditorské a poradenské společnosti bude znamenat harmonizace především usnadnění jejich práce

Bariéry harmonizace účetnictví³

Mezi hlavní bariéry náleží: vliv profesních skupin popř. dokonce jedinců, ekonomické prostředí, daně, nacionalismus, právní souvislosti, zdroje financování, jazykové bariéry, vliv jiných zemí, skandály a krize.

² MEJZLÍK LADISLAV. *Sborník mezinárodní konference Účetnictví v procesu světové harmonizace. Příspěvek Regulace a harmonizace účetnictví ve světovém měřítku a role IAS v nich*. 1 vydání, Praha: HZ Editio, s.r.o. 2000

³ Komora auditorů České republiky. *Kreativní účetnictví: zneužívání účetnictví – možnosti a meze*, Praha: Komora auditorů 2001, str.64

1 CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE

Vědecká práce spočívá se specifikaci, shromažďování, analýze a syntéze informací a následné interpretaci takto získaných výsledků. Správné vymezení problému je považováno jednoznačně za jednu z nejdůležitějších a také nejobtížnějších částí vědecké práce. Problém řešený v této disertační práci je známý, ale není zatím jednoznačně vyřešený. Jeho případné vyřešení otevírá řešení celé řady dalších problémů.

Hlavním cílem disertační práce je **vytvořit adaptabilní model systému finančního účetnictví (resp. verbální popis systému finančního účetnictví) pro účetní jednotky, které jsou podnikateli v soustavě jednoduchého nebo podvojného účetnictví v České republice a to tak, aby vytvořený systém byl v souladu s platnou legislativou EU.** Je třeba navrhnout změny v dosavadním systému účetnictví podnikatelů v ČR tak, aby byly v souladu s potřebami všech uživatelů účetních informací a trendy celosvětové harmonizace účetnictví.

Předpokladem splnění hlavního cíle je stanovení a splnění dílčích cílů. V souladu s hlavním cílem byly stanoveny následující **dílčí cíle**:

- 1) nepřetržitý sekundární výzkum resp. rešerše odborné literatury (odborné knihy, odborné časopisy, sborníky z konferencí, odborné internetové stránky...)
- 2) charakteristika metod výzkumné práce
- 3) seznámení se s finančním účetnictvím podnikatelů v České republice v praxi
- 4) zmapování historie a současné situace v dané problematice
- 5) analýza jevů – nalezení jevů a vztahů podstatných pro dosažení cíle výzkumu analýzou sekundárních materiálů či s diagnostikačními rozhovory (s daňovými poradci, odbornou veřejností)
- 6) formulace pracovních hypotéz – vymezujících předpokládané vztahy mezi stanovenými elementárními jevy, které vyjadřují předpoklad příčinných souvislostí mezi nimi
- 7) provedení klíčových dílčích analýz ze tří pohledů – Česká republika, IAS/IFRS a US GAAP:
 - ✓ analýza a vyhodnocení současného systému účetnictví podnikatelů
 - ✓ analýza koncepčních rámců a účetních metod
 - ✓ analýza oceňovacích metod
 - ✓ analýza účetní závěrky a uzávěrky

- 8) vyhodnocení dílčích analýz a stanovení klíčových návrhů k naplnění hlavního cíle
- 9) studium metod dotazování a tvorby dotazníků
- 10) provedení ověřovacího dotazníkového průzkumu (vyhotovení dotazníků, samotné dotazování – sběr dat, vyhodnocení dotazníkového průzkumu)
- 11) návrh adaptabilního modelu systému finančního účetnictví (resp. verbální popis systému finančního účetnictví) pro účetní jednotky, které jsou podnikateli v soustavě jednoduchého nebo podvojného účetnictví v České republice
- 12) zpracování závěrečné zprávy

2 METODIKA DISERTAČNÍ PRÁCE (13,14)

Komplexní metoda zpracování disertační práce je způsobem řešení práce jako celku a opírá se o doporučené zpracování vědeckých problémů. Její základnou je logická struktura a návaznost výzkumné práce. Komplexní metoda zpracování disertační práce má tyto základní části⁴:

- ✓ identifikace problému
- ✓ současný stav řešení dané problematiky
- ✓ hypotézy řešení
- ✓ postup řešení
- ✓ ověření výsledků v praxi
- ✓ verifikace hypotéz

V rámci disertační práce byly využity tyto obecné metody vědecké práce: analogie, experimentální metoda, zobecnění, indukce, deduktivní metoda, analýza, syntéza a metoda modelování.

⁴ STRAUSS A., CORBINOVÁ J. *Základy kvalitativního výzkumu*. Boskovice: Nakladatelství Albert, 1999. ISBN 80-85834-60-X

3 SEKUNDÁRNÍ VÝZKUM (REŠERŠE LITERATURY)

V rámci sekundárního výzkumu byly postihnuty zejména tyto oblasti:

- ✓ Definice účetnictví, kapitola 3.1
- ✓ Funkce účetnictví a požadavky na účetnictví, kapitola 3.2
- ✓ Uživatelé účetnictví a jejich požadavky, kapitola 3.3
- ✓ Účetní systémy, kapitola 3.4
- ✓ Finanční účetnictví, kapitola 3.4.1
- ✓ Manažerské účetnictví, kapitola 3.4.2
- ✓ Daňové účetnictví, kapitola 3.4.3
- ✓ Účetní soustavy, kapitola 3.5
- ✓ Jednoduché účetnictví, kapitola 3.5.1
- ✓ Podvojný účetnictví, kapitola 3.5.2
- ✓ Základní účetní výkazy, kapitola 3.6
- ✓ Klasifikace světových účetních systémů, kapitola 3.7
- ✓ Účetní systémy dle přístupu, kapitola 3.7.1
- ✓ Účetní systémy dle C. W. Nobese, kapitola 3.7.2
- ✓ Účetní systémy dle kulturně-sociálního přístupu, kapitola 3.7.3
- ✓ Účetní systémy dle Srovnávací studie rámců účetnictví v Evropě, kapitola 3.7.4

4 HLAVNÍ VÝCHODISKO DISERTAČNÍ PRÁCE

Za hlavní proudy dosažení jednotnosti v účetnictví lze v současné době považovat:

- (1) Mezinárodní účetní standardy resp. Mezinárodní standardy finančního vykazování (IAS – International Accounting Standards resp. IFRS – International Financial Reporting Standards)
- (2) Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles)

Ještě v květnu 2002 se mezi základní proudy k dosažení jednotnosti v oblasti účetnictví řadily i Direktivy Evropské unie. Vzhledem k tomu, že v červnu roku 2002 Evropská rada ratifikovala návrh Evropské komise, aby všechny evropské firmy kotované na burze⁵ počínaje rokem 2005 používaly IAS/IFRS, neuvádím dále direktivy EU jako jeden z proudů harmonizace účetnictví. Za základní proudy považuji IAS/IFRS a US GAAP. Proto i předmětem zkoumání v dílčích analýzách této disertační práce jsou IAS/IFRS, US GAAP a samozřejmě české účetnictví (nikoliv direktivy EU).

⁵ na kapitálových trzích podléhajících regulaci v Evropské unii je kotováno přibližně 6700 společností

5 SOUČASNÝ STAV ZKOUMANÉ PROBLEMATIKY

Situace v Evropské unii

Požadavkům na sjednocování finančních a účetních výkazů vyšla Evropská unie vstříc tím, že už v 70. letech přijala direktivy, které upravují účetní výkazy a principy účtování. Direktivy Evropské unie obecně jsou zvláštní normy, sloužící jako prostředek pro harmonizaci a přibližování legislativy členských států Evropské unie, jsou jednotlivými státy zahrnovány do národních úprav jako závazné normy. Samy o sobě totiž charakter právní normy nemají. Direktivy tvoří (resp. pro firmy kótované na burzách EU tvořily) jakýsi kodex účetní legislativy Evropské unie. Jsou založeny na dohodě členských států ES, a proto obsahují i řadu kompromisů. Maximálně se snaží o jednotnost v národních úpravách členských států. Lze je měnit a doplňovat, ale pouze v rámci oficiálních změn, které jsou vydávány Radou Evropské unie. V době, kdy se tyto direktivy přijímaly, byla váha jednotlivých států Evropské unie vysoká, a tak si svůj specifický přístup prosadili jak Francouzi a Němci, tak i Britové. Tento znepokojivý stav bylo nutné vyřešit další harmonizací a to na mnohem vyšší úrovni.

V roce 2000 na lisabonském summitu Evropské unie byl předložen návrh na přípravu konsolidovaných účetních závěrek podle jednotných finančních standardů a to od roku 2005. V červnu téhož roku publikovala Evropská unie prohlášení o své strategii v oblasti finančního účetnictví. Zde bylo uvedeno, že Mezinárodní účetní standardy jsou nejvhodnějším východiskem pro prezentaci účetních závěrek podniků kotovaných na kapitálových trzích v zemích Evropské unie. Tyto změny měly znamenat zajištění srovnatelnosti finančních informací pro všechny jejich uživatele.

V červnu 2002 Evropská rada ratifikovala návrh Evropské komise a v důsledku toho všechny evropské firmy kotované na burze musí počínaje rokem 2005 účtovat a vykazovat v souladu s IAS/IFRS s tím, že pro firmy, které nyní používají US GAAP, platí možný odklad nejpozději však do roku 2007.

Evropská unie nejprve nechtěla přijmout IAS/IFRS bez výhrad⁶. V důsledku toho vznikl EFRAG⁷, který měl za úkol stávající pravidla potvrdit, což se ale nelíbilo SEC⁸, která se domnívá,

⁶ vyhradila si možnost jednotlivé IAS/IFRS potvrzovat a přijímat jen ty, které jsou politicky přijatelné

⁷ European financial reporting advisory group

že pokud budou IAS/IFRS ovlivňovány evropským politickým procesem, nebudou akceptovatelné pro Američany (poněvadž tato komise nepovažuje účetní pravidla ovlivňovaná politickým procesem za spolehlivá). Skutečností ovšem je, že EFRAG potvrdil stávající IAS/IFRS vcelku beze změn, ale ponechal si možnost ovlivňovat tvorbu standardů, které vzniknou v budoucnu.

28.10.2002 byla sepsána formální dohoda mezi IASB a FASB o spolupráci. „V této dohodě se IASB a FASB rozhodly, že začnou prioritně pracovat na krátkodobém projektu, který odstraní různé specifické rozdíly mezi IAS/IFRS a US GAAP do roku 2005, a že po roce 2005 budou spolupracovat na společné tvorbě budoucích standardů. Na základě této dohody se dá očekávat, že do roku 2005 budou IASB a FASB aktivně spolupracovat na tom, aby odstranily všechny podstatné rozdíly, které dnes existují.“⁹

6 ŘEŠENÍ DISERTAČNÍ PRÁCE

6.1 Obecná charakteristika účetních systémů (ČR, IAS/IFRS, US GAAP)

6.1.1 Účetní systém v České republice

Pro rok 2003 platí následující legislativní úprava českého účetnictví. Základním právním předpisem upravujícím účetnictví je výše zmiňovaný Zákon o účetnictví. Ten je nadřazen vyhláškám a opatřením Ministerstva financí. V případě, že určitá otázka či postup je v prováděcích předpisech v rozporu se Zákonem o účetnictví, má Zákon o účetnictví přednost. Základními prováděcími předpisy jsou myšleny jednotlivé vyhlášky. Pokud není některá otázka řešena ve vyhlášce, použije se úprava v jednotlivých opatřeních Ministerstva financí ČR. Je-li však daná otázka řešena ve vyhlášce, má přednost úprava ve vyhlášce¹⁰.

Účetní systém v ČR je také ovlivněn mezinárodní regulací účetnictví. Od roku 2003 se počítá s vydáváním českých účetních standardů, které by měly podrobně rozvádět účetní metody a stanovovat postupy účtování v konkrétních účetních případech či pro určité skupiny majetku. Je důležité zmínit skutečnost, že každá účetní jednotka si na základě všech platných předpisů stanoví

⁸ americká Komise pro cenné papíry

⁹ MLÁDEK ROBERT. *Konvergence probíhá*. Časopis Účetnictví č. 12/2002, strana 80

¹⁰ to je situace, která může mít za následek „výkladové“ problémy, kdy ne vždy bude jasné, zda je či není právní úprava ve vyhlášce odlišná od úpravy opatření.

vlastní vnitřní směrnice, v nichž má upraveny konkrétní postupy, metody a pravidla v oblasti účetnictví. Na následujícím obrázku je graficky znázorněna legislativní úprava účetního systému v České republice platná v roce 2003.

Na základě jednoznačných závěrů Konference „Implementace účetního systému založeného na IAS a Evropských direktivách pro malé a střední podniky“ konané ve Varšavě 23. - 24.1.2003 se počítá s tím, že „základním vývojovým trendem v Evropě se stane aplikace IAS nejen pro největší společnosti prezentované na kapitálovém trhu, ale i pro všechny malé a střední podniky!“¹¹. Tato konference byla uspořádána v koordinaci několika institucí – Řádu účetních expertů Francie (OEC), Francouzské komory auditorů (CNCC), Světové banky a za organizačního zajištění Polskou komorou auditorů. Účastníky konference mj. byli představitelé účetních institucí a ministerstev financí Polska, Česka, Slovenska, Maďarska a Rumunska.

V této souvislosti zde cituji, jak bylo na této konferenci nahlíženo na definici malých a středních podniků. „Množina těchto podniků je jednoznačně vymezena „shora“ – to znamená, že to nejsou ty, které jsou kótovány na burze a budou mít v dohledné době i v Evropě povinnost implementovat plně IAS. Pokud jde o vymezení „zdola“, pak zatím zdaleka není uzavřena diskuse, jak má příslušná hranice vypadat. To znamená, jakými ukazateli a jakou jejich hodnotou má být vymezena. Objevilo se například toto rozdělení podniků v závislosti na počtu zaměstnanců:

- ✓ 0 – 5 zaměstnanců.....mikro podnik
- ✓ 6 – 50 zaměstnanců.....malý podnik
- ✓ 51 – 250 zaměstnanců.....střední podnik
- ✓ 251 – více zaměstnanců.....velký podnik

Z toho vyplývá, že implementace by se podle tohoto dělení týkala podniků od 6 zaměstnanců.¹²

Shrnu-li výše uvedené skutečnosti, musím konstatovat následující: České finanční účetnictví je regulováno národním právním systémem, ale v současnosti velmi úzce váže na nadnárodní ekonomické a politické uskupení – Evropskou unii. Vzájemná vazba mezi

¹¹ HARNA LUBOMÍR. *Mezinárodní účetní standardy – úkol pro všechny účetní? (připravuje se implementace IAS v malých a středních podnicích)*. Časopis Účetnictví č. 3/2003, strana 4

¹² HARNA LUBOMÍR. *Mezinárodní účetní standardy – úkol pro všechny účetní? (připravuje se implementace IAS v malých a středních podnicích)*. Časopis Účetnictví č. 3/2003, strana 4

finančním účetnictvím a daněmi plyne ze skutečnosti, že daňový systém je postaven na informační základně, kterou účetnictví poskytuje, některé položky však definuje pro své účely odlišně, a z tohoto důvodu buď vyvíjí tlak na změny v účetnictví nebo některé účetní údaje neakceptuje. Navíc využívá škálu připočitatelných a odpočitatelných položek a slev na daních.

6.1.2 IAS/IFRS – Mezinárodní účetní standardy/Mezinárodní standardy finančního výkaznictví¹³

Tyto standardy jsou vydávány jako doporučení k účetním postupům a účetním prvkům. Do roku 2001 byly vydávány Výborem pro Mezinárodní účetní standardy (IASC – International Accounting Standards Committee) jako Mezinárodní účetní standardy (IAS – International Accounting Standards). Jeho činnost byla v roce 2001 nahrazena činností Rady pro Mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board). „Stávající standardy se stále nazývají IAS, nově přijaté standardy, popřípadě úpravy stávajících standardů Radou pro Mezinárodní účetní standardy, se budou nazývat IFRS.“¹⁴ Celkem bylo zatím vydáno 41 standardů.

Jednotlivé účetní standardy zachycují vybrané problémy účetnictví, ukazují na způsob jejich řešení a přitom zpravidla vycházejí se stanového koncepčního rámce, tj. z přijatých účetních principů a předpokladů. Jsou doplněny Interpretacemi SIC.

6.1.3 US GAAP – Americké všeobecně uznávané účetní zásady¹⁵

Jedná se o Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles), které vydává americká, nezávislá, samostatná soukromá organizace Financial Accounting Standards Board již od roku 1972. Tato organizace je složena ze zástupců účetní profese, zástupců nejvýznamnějších průmyslových firem, školství a vlády jinými slovy odbornou veřejností. FASB má 7 členů (3 z řad auditorů, 2 z řad firemních účetních, 1 akademik a 1 profesionální analytik). Členové výboru jsou vybíráni FAF – Financial Accounting Federation. FAF je nezisková organizace, která vybírá členy FASB (také vybírá členy Financial

¹³ v roce 2001 dle IAS vykazovalo přibližně 300 evropských firem, a v roce 2002 dle IAS nevykazovala ani jedna americká firma (36)

¹⁴ KRUPOVÁ LENKA. *První aplikace Mezinárodních standardů finančního účetnictví*. Časopis Účetnictví č. 12/2002, strana 86

¹⁵ v roce 2001 dle US GAAP vykazovalo přibližně 300 evropských firem (36)

Accounting Standards Advisory Council, kteří pak radí FASB), financuje její aktivity a dohlíží na její činnost. Ve svých vyhláškách formuluje názory na účetní zásady, ale také předpisy s příklady zaúčtování jednotlivých operací. Bylo vydáno již více než 100 vyhlášek.

Obecně lze také říci, že US GAAP jsou sadou zásad, podle kterých se sestavují finanční výkazy pro investory ve Spojených státech amerických. US GAAP nepředepisují žádnou účetní osnovu, jednotnou formu výkazů, ani nenařizují souvztažné účty pro zaúčtování účetních operací. Pro účetní výkazy US GAAP definují, které informace a v jaké míře podrobnosti mají obsahovat. Využívání účetních postupů GAAP není předepsáno zákonnou normou, nýbrž je zcela dobrovolné. Neformální autorita GAAP je podepřena tím, že firma, která chce obchodovat s cennými papíry na amerických burzách, musí vést účetnictví v souladu s US GAAP. Toto nařízení firmy respektují, protože americké burzy jsou největšími a nejvíce likvidními burzami na světě.

6.2 Analýzy vybraných prvků jednotlivých účetních systémů

V rámci disertační práce byly provedeny analýzy následujících oblastí:

- obecná charakteristika účetních systémů (ČR, IAS/IFRS, US GAAP)
- analýza koncepčních rámců účetních systémů (ČR, IAS/IFRS, US GAAP)
- analýza účetní závěrky v rámci daných účetních systémů (ČR, IAS/IFRS, US GAAP)

Na základě výsledků analýz a poznatků získaných sekundárním výzkumem jsem sestavila předběžné závěry (výsledky) disertační práce (viz. kapitola disertační práce č. 8). Předběžné závěry disertační práce jsem se rozhodla ověřit prostřednictvím kvantitativního výzkumu formou dotazníků (viz. kapitola disertační práce č. 9).

7 ZÁVĚR

Jako každý jiný systém i systém účetnictví pracuje v určitém vnějším okolí, existují jisté interakce s tímto okolím, které je vytvářeno jinými, odlišnými systémy. Účetnictví, a tedy též finanční účetnictví a výkaznictví, není izolovanou disciplínou, nepůsobí ve vzduchoprázdnu, ale jeho cíle, vnitřní struktura i používané metody jsou vnějším okolím ovlivňovány.

Po vymezení základních pojmů a popisu metodiky disertační práce, jsem na základě poznatků z odborné literatury, konferencí a dalších odborných zdrojů vytvořila ucelenou teoretickou základnu v dané oblasti a popsala současný stav řešené problematiky. Tyto kapitoly se staly východiskem pro vlastní řešení práce.

Řešení práce spočívalo v provedení analýz klíčových prvků těchto účetních systémů – českého účetnictví, IAS/IFRS Mezinárodních účetních standardů/Mezinárodních standardů finančního výkaznictví a US GAAP Amerických všeobecně uznávaných účetních zásad. V České republice nebyla doposud zpracována žádná takto podrobná srovnávací analýza těchto účetních systémů.¹⁶

Dále jsem v rámci řešení disertační práce provedla dotazníkový výzkum, kterým jsem ověřovala předběžné závěry disertační práce stanovené na základě výše zmíněných analýz. Sestavila jsem dotazník a provedla dotazníkový výzkum zaměřený na skupinu respondentů z řad odborné veřejnosti, konkrétně na daňové poradce. Srovnáním mých předběžných závěrů a výsledků získaných vyhodnocením dotazníkového výzkumu jsem zjistila, že většina mých předběžných závěrů byla dotazníkovým výzkumem potvrzena.

V následující tabulce uvádím přehled původních předběžných závěrů spolu s uvedením stavu, zda jejich ověření bylo úspěšné, případně, zda jsem vzhledem k výsledkům dotazování předběžný závěr přehodnotila.

¹⁶ byla provedena pouze studie společnosti PricewaterhouseCoopers (duben 2002), která je velmi obecná a je zaměřena převážně na podnikové kombinace, konsolidovanou účetní závěrku a deriváty a jejich zajištění

Předběžný závěr	Stav ověření
1. Aby účetnictví řádně plnilo svou základní funkci, je třeba, aby daňový systém byl od účetního systému oddělen	změněn
2. V rámci evropské harmonizace účetnictví považují za základní pramen IAS/IFRS	potvrzen
3. V rámci celosvětové harmonizace účetnictví považují za základní prameny IAS/IFRS a US GAAP	částečně potvrzen
4. Na základě analýz považují za největší nedostatky stávajícího českého účetnictví <ul style="list-style-type: none"> ✓ Vysokou provázanost daňového a účetního systému ✓ Skutečnost, že je tvořeno a regulováno státem ✓ Skutečnost, že legislativní úprava je chaotická ✓ Roztříštěnost (8 skupin účetních jednotek) ✓ Skutečnost, že nebere ohledy na „velikost“ účetní jednotky 	potvrzen a doplněn
5. Na základě analýz považují za největší přednosti stávajícího českého účetnictví <ul style="list-style-type: none"> ✓ Srovnatelnost informací z finančních výkazů danou jednotnou formou těchto výkazů ✓ Snahy přiblížit se IAS/IFRS ✓ Skutečnost, že je lze poměrně rychle změnit 	potvrzen a doplněn
6. Na základě analýz považují za největší nedostatky IAS/IFRS <ul style="list-style-type: none"> ✓ Skutečnost, že nejsou akceptovány na burzách v Americe ✓ Skutečnost, že slouží pro „velké“ podniky ✓ Jsou příliš podrobné ✓ Jejich případná změna znamená zdlouhavý proces 	potvrzen a doplněn
7. Na základě analýz považují za největší přednosti IAS/IFRS <ul style="list-style-type: none"> ✓ Jednotnost, která zaručuje srovnatelnost účetních jednotek ✓ Mezinárodní srozumitelnost ✓ Skutečnost, že jsou vydávány nezávislou organizací ✓ Skutečnost, že neslouží k daňovým účelům ✓ Skutečnost, že slouží pro „velké“ podniky 	potvrzen a doplněn
8. Aplikaci IAS/IFRS pro velké podniky v českém podnikatelském prostředí považují za žádoucí	potvrzen
9. Aplikaci IAS/IFRS pro malé a střední podniky v českém podnikatelském prostředí považují za nežádoucí	potvrzen
10. Navrhují zavést toto členění podniků pro účely účetního systému v České republice: <ul style="list-style-type: none"> ✓ velké podniky = podniky kotované na burze ✓ střední podniky - podniky s více jak 250 ✓ malé podniky = podniky s více jak 10 a méně jak 250 zaměstnanci ✓ mikro podniky = podniky do 10 zaměstnanců 	nepřímo potvrzen a rozšířen
11. V oblasti zavádění Českých účetních standardů navrhují, aby jejich vydavatelem nebylo Ministerstvo financí ani jiná státní organizace	částečně potvrzen
12. Neexistenci koncepčního rámce v českém účetnictví považují za problematickou a navrhují vytvořit tento koncepční rámec a to tak, aby byl součástí Českých účetních standardů	částečně potvrzen a změněn

Tabulka č. 1 – Ověření předběžných závěrů

1. Správnost původního závěru: „Aby účetnictví řádně plnilo svou základní funkci, je třeba, aby daňový systém byl od účetního systému oddělen“ nebyla dotazníkovým průzkumem potvrzena a proto jsem přehodnotila znění tohoto závěru na: „Není bezpodmínečně nutné, aby byl v České republice účetní systém zcela oddělen od daňového systému“.

Zdůvodnění změny:

Původní závěr jsem vyvodila na základě svých teoretických znalostí v souladu s definicemi účetnictví a trendem harmonizace účetnictví. Nicméně dotazníkovým výzkumem se ukázalo, že česká odborná veřejnost se na celou věc dívá zcela jinak. Více než čtvrtina respondentů považuje za optimální stav vysokou provázanost účetního a daňového systému a dále více než polovina považuje za optimální nízkou provázanost (sice nízkou, ale provázanost). Z komentářů vyplývá, že hlavním důvodem je skutečnost, že u malých a středních firem, není žádoucí, aby byla oblast daní od účetnictví oddělena. Představovalo by to naopak zatížení pro tyto subjekty.

2. Původní závěr „V rámci evropské harmonizace účetnictví považuji za základní pramen IAS/IFRS Mezinárodní účetní standardy/Mezinárodní standardy finančního výkaznictví“ byl potvrzen.

Zdůvodnění:

65% respondentů označilo za „vhodné“ rozhodnutí Evropské unie o stanovení povinnosti pro všechny evropské firmy kotované na burzách EU účtovat a vykazovat počínaje rokem 2005 v souladu s IAS/IFRS s tím, že pro firmy, které nyní používají US GAAP, platí možný odklad nejpozději však do roku 2007.

3. Původní závěr „V rámci celosvětové harmonizace účetnictví považuji za základní prameny IAS/IFRS Mezinárodní účetní standardy/Mezinárodní standardy finančního výkaznictví a US GAAP Americké všeobecně uznávané účetní zásady“ byl částečně potvrzen.

Zdůvodnění:

Po analýzách IAS/IFRS a US GAAP jsem konstatovala, že tyto účetní systémy jsou „nejžhavějšími kandidáty“ na post „světového účetního systému“. Podle výsledků průzkumu však za pravděpodobnější prameny byly označeny jednotlivé účetní systémy v tomto pořadí: 1. IAS/IFRS (450 bodů), Účetní kodex EU tj. direktivy (388 bodů) a na třetím místě US GAAP (336 bodů).

Nicméně v tomto případě si myslím, že můj předběžný závěr je správný. Z celkového pohledu totiž direktivy EU nemají předpoklad k tomu, aby se staly „světovým účetním systémem“. Jsou východiskem pro účetnictví jednotlivých států, které jsou členy EU, ale po schválení povinnosti zavést IAS/IFRS pro firmy kotované na burzách EU s platností od roku 2005 (2007), se direktivy budou týkat „jen“ malých a středních evropských podniků a to je ještě otázka na jak dlouho.

Naplní-li se totiž předzvěst plynoucí z jednoznačných závěrů Konference „Implementace účetního systému založeného na IAS a Evropských direktivách pro malé a střední podniky“ konané ve Varšavě v lednu 2003, kde se počítá s tím, že základním vývojovým trendem v Evropě se stane aplikace IAS nejen pro největší společnosti prezentované na kapitálovém trhu, ale i pro všechny malé a střední podniky, pak by účetní direktivy EU pravděpodobně byly zrušeny úplně. Prostřednictvím provedených analýz jsem došla k závěru, že IAS/IFRS a US GAAP jsou v podstatě již nyní dostatečně podobné a mají shodný cíl.

4. Byl potvrzen (a doplněn) původní závěr: „Na základě dílčích analýz považuji za největší nedostatky stávajícího českého účetnictví:

- ✓ **Skutečnost, že je tvořeno a regulováno státem**
- ✓ **Skutečnost, že legislativní úprava je chaotická**
- ✓ **Roztříštěnost (8 skupin účetních jednotek)**
- ✓ **Skutečnost, že nebere ohledy na „velikost“ účetní jednotky**
- ✓ **Vysokou provázanost daňového a účetního systému“ (tento nedostatek byl z návrhu zrušen)**

Zdůvodnění:

Vyhodnocením dotazníků byly ověřeny mnou navržené největší nedostatky stávajícího účetnictví v České republice. Navíc mohu svůj předběžný závěr doplnit o následující nedostatky¹⁷:

- ✓ časté a nesystematické změny, což snižuje srovnatelnost informací mezi jednotlivými účetními obdobími
- ✓ požadavky na zveřejňování nejsou v souladu s praxí v zemích, od kterých jsme je převzali
- ✓ přílišná podrobnost

Původní nedostatek „vysoká provázanost daňového a účetního systému“ jsem se rozhodla vypustit. Důvody jsou stejné, jako v případě přehodnocení návrhu č. 1.

5. Byl potvrzen (a doplněn) původní závěr: „Na základě dílčích analýz považuji za největší přednosti stávajícího českého účetnictví:

- ✓ **Srovnatelnost informací z finančních výkazů danou jednotnou formou těchto výkazů**
- ✓ **Snahy přiblížit se IAS/IFRS**
- ✓ **Skutečnost, že je lze poměrně rychle změnit“**

¹⁷ uvádím navíc jen ty nedostatky, které v hodnocení získaly více než 20 bodů (viz. tabulka č.25 v disertační práci)

Zdůvodnění:

Vyhodnocením dotazníků byly ověřeny mnou navržené největší přednosti stávajícího účetnictví v České republice. Navíc mohu svůj předběžný závěr doplnit o následující přednosti¹⁸:

- ✓ poměrná jednoduchost
- ✓ vypovídací schopnost

6. Byl potvrzen (a doplněn) původní závěr: „Na základě dílčích analýz považuji za největší nedostatky IAS/IFRS:

- ✓ **Skutečnost, že nejsou akceptovány na burzách v Americe**
- ✓ **Skutečnost, že slouží pro „velké“ podniky**
- ✓ **Jsou příliš podrobné**
- ✓ **Jejich případná změna znamená zdlouhavý proces“**

Zdůvodnění:

Vyhodnocením dotazníků byly ověřeny mnou navržené největší nedostatky IAS/IFRS. Navíc mohu svůj předběžný závěr doplnit o následující nedostatky¹⁹:

- ✓ dlouhý legislativní proces
- ✓ složitost
- ✓ odchylky od regionálních účetních standardů
- ✓ neobsahují tak širokou problematiku jako US GAAP

7. Byl potvrzen (a doplněn) původní závěr: „Na základě dílčích analýz považuji za největší přednosti IAS/IFRS:

- ✓ **Jednotnost, která zaručuje srovnatelnost účetních jednotek**
- ✓ **Mezinárodní srozumitelnost**
- ✓ **Skutečnost, že jsou vydávány nezávislou organizací**
- ✓ **Skutečnost, že neslouží k daňovým účelům**
- ✓ **Skutečnost, že slouží pro „velké“ podniky“**

¹⁸ uvádím navíc jen ty přednosti, které v hodnocení získaly více než 20 bodů (viz. tabulka 23 v disertační práci)

¹⁹ uvádím navíc jen ty nedostatky, které v hodnocení získaly více než 20 bodů (viz. tabulka 21 v disertační práci)

Zdůvodnění:

Vyhodnocením dotazníků byly ověřeny mnou navržené největší přednosti IAS/IFRS. Navíc mohu svůj předběžný závěr doplnit o následující přednosti²⁰:

- ✓ jsou akceptovány na finančních trzích v Evropě
- ✓ umožňují komunikaci
- ✓ nejsou závislé na národních legislativách či daňových systémech

8. Předběžný závěr: „Aplikaci IAS/IFRS pro velké podniky v českém podnikatelském prostředí považuji za žádoucí“ byl potvrzen.

Zdůvodnění:

Aplikaci IAS/IFRS pro velké podniky v českém podnikatelském prostředí považuji za žádoucí z důvodu sjednocování trhů a světové harmonizace účetnictví, aby v této oblasti i české podniky byly „konkurenceschopnými“.

9. Předběžný závěr: „Aplikaci IAS/IFRS pro malé a střední podniky v českém podnikatelském prostředí považuji za nežádoucí“ byl potvrzen.

Zdůvodnění:

Vzhledem k získaným poznatkům a k výsledkům dílčích analýz jsem došla k závěru, že účetnictví a výkaznictví pro malé a střední podniky musí být: **jednoduché**²¹, srozumitelné, připravené na standardizaci, dostatečně flexibilní a „uživatelsky příjemné“. To jsou vlastnosti, které IAS/IFRS vzhledem k malým a středním podnikům nespĺňují. Jejich aplikace v rámci malých a středních podniků v České republice by dle mého názoru vedla k chaosu, nepřehlednosti, nejasnosti, složitosti a navíc by zvýšila náklady na vedení účetnictví (bylo by třeba najmout specialistu na IAS/IFRS).

57% respondentů také aplikaci IAS/IFRS pro malé a střední podniky v českém podnikatelském prostředí považuje za nevhodnou. A to z důvodů: složitost, administrativní náročnost, výstupy z účetnictví by se tolik nevyužívaly, české malé a střední podniky by byly velmi zatěžovány, pro malé podniky není vhodná jakákoliv změna, příliš vysoké náklady na vedení účetnictví, malé podniky nemají většinou potřebu zveřejňovat účetnictví.

²⁰ uvádím navíc jen ty přednosti, které v hodnocení získaly více než 20 bodů (viz. tabulka 19 v disertační práci)

²¹ ve smyslu snadné (ne ve smyslu soustavy jednoduchého účetnictví)

10. Předběžný závěr: „Navrhuji zavést toto členění podniků pro účely účetního systému v České republice“ byl nepřímo potvrzen (prostřednictvím otázky č. 6)

Zdůvodnění a rozšíření závěru:

V souladu s dosaženými poznatky a v souladu se strukturou podniků v ČR navrhuji zavést toto členění podniků pro účely účetního systému v ČR:

- ✓ velké podniky = podniky kotované na burze
- ✓ střední podniky - podniky s více jak 250
- ✓ malé podniky = podniky s více jak 10 a méně jak 250 zaměstnanci
- ✓ mikro podniky = podniky do 10 zaměstnanců

Velké podniky by měly povinnost vykazovat v souladu s IAS/IFRS. Aplikaci IAS/IFRS pro velké podniky v českém podnikatelském prostředí považuji za žádoucí z důvodu sjednocování trhů a světové harmonizace účetnictví, aby v této oblasti i české podniky byly „konkurenceschopnými“ a také, aby se neochuzovaly o potenciální investory.

Mikro podniky by účtovaly v soustavě jednoduchého účetnictví. Vzhledem k tomu, že podniky do 10 zaměstnanců představují okolo 90% registrovaných subjektů v České republice a vzhledem k dalším skutečnostem jako je administrativní, daňové a jiné zatížení a časté legislativní změny (více či méně chaotické), se domnívám, že pro tyto podnikatelské subjekty by další případné zásadní změny účetnictví (jako například zavedení povinnosti vést podvojně účetnictví, nebo zavedení IAS/IFRS) nebyly příznivé. Je ve všeobecném zájmu, aby takovéto podniky na trhu dále působily a já se domnívám, že „komplikovat“ jejich podnikatelskou činnost takovými zásadními změnami v účetnictví by bylo pouze kontraproduktivní. Naopak je nutné, aby se stabilizovaly předpisy jednoduchého účetnictví a to zejména z pohledu jednoznačnosti, dlouhodobé platnosti a jednoduchosti.

Pro malé a střední podniky doporučuji zachovat povinnost vést podvojně účetnictví a možnost (nikoli povinnost) vykazovat podle IAS/IFRS. Střední podniky (tzn. podniky s více než 250 zaměstnanci, které ale nejsou kotované na burze cenných papírů) by vedly podvojně účetnictví v plném rozsahu. Malé podniky (nad 10 do 250 zaměstnanců) by vedly podvojně účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Samozřejmě s tím, že mohou vést podvojně účetnictví v plném rozsahu pokud chtějí.

11. Předběžný závěr: „V oblasti zavádění Českých účetních standardů navrhuji následující: Jejich vydavatelem by nemělo být Ministerstvo financí. Bude-li vydavatelem státní instituce nemůže být zaručena nezávislost těchto standardů. Navrhuji, aby byla (po vzoru IAS/IFRS a US GAAP) založena nezávislá organizace složená ze zástupců odborné veřejnosti.“ byl potvrzen částečně.

Zdůvodnění:

Tento předběžný závěr nebyl ani zcela vyvrácen, ale zároveň ani jasně potvrzen. Možnost, že by České účetní standardy vydávala „nově vzniklá nezávislá organizace, složená ze zástupců odborné veřejnosti“ sice označilo 37 % respondentů, ale zároveň se tu vyskytly dvě poměrně silné skupiny respondentů, kteří označili tyto možnosti: Komora auditorů (23 %) a Ministerstvo financí (21 %). Přesto se domnívám, že v zájmu o odborný přínos do Českých účetních standardů by jejich tvůrcem měla opravdu být nezávislá organizace, složená z odborníků na účetnictví.

12. Předběžný závěr: „Problematiku koncepčního rámce navrhuji vyřešit takto: Vzhledem k tomu, že analýzou jsem zjistila, že ne všechny důležité prvky koncepčních rámců IAS/IFRS či US GAAP jsou zahrnuty v úpravách českého účetnictví, shledávám neexistenci koncepčního rámce za problematickou a navrhuji vytvořit koncepční rámec. Navrhuji, aby se stal součástí Českých účetních standardů. „ byl částečně potvrzen a částečně změněn.

Zdůvodnění a částečná změna:

Neexistenci koncepčního rámce v českém účetnictví označilo za vážný nedostatek 61% respondentů, dalších 15% neví. Domnívám se tedy, že neexistence koncepčního rámce v českém účetnictví je opravdu problematická. Proto navrhuji koncepční rámec vytvořit. Vystává potom otázka, kde má být nově vzniklý koncepční rámec zakotven. Po vzoru IAS/IFRS a US GAAP jsem navrhovala zakotvit koncepční rámec přímo v Českých účetních standardech. Z dotazníkového výzkumu však vyplývá, že 35 % respondentů se domnívá, že by měl být zakotven v Zákoně o účetnictví. 22 % respondentů neodpovědělo. Skutečnost, že by koncepční rámec mohl být zakotven v Českých účetních standardech, označilo 10,6 % respondentů.

Zvažují-li možnosti zakotvit koncepční rámec účetnictví do Českých účetních standardů nebo Zákona o účetnictví, nevidím důvod, proč by nemohl být koncepční rámec účetnictví součástí Zákona o účetnictví. V podstatě, jak vyplynulo z analýzy koncepčních rámců IAS/IFRS a US GAAP, existují-li v českém účetnictví v současné době některé shodné prvky koncepčního rámce,

jsou obsaženy právě ve stávajícím Zákoně o účetnictví. Proto se přikláním k doporučení, aby byl koncepční rámec českého účetnictví zakotven přímo v Zákoně o účetnictví.

Obecně musím konstatovat, že dotazníkový ověřovací výzkum prokázal, že moje předběžné závěry mají podporu ze strany odborné veřejnosti (daňových poradců). Výše uvedené závěry, představující verbální popis systému finančního účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli v soustavě jednoduchého nebo podvojného účetnictví v České republice (v souladu s platnou legislativou EU).

8 ZHODNOCENÍ PŘÍNOSŮ PRO TEORII A PRAXI

Přínosy disertační práce je účelné zvažovat jednak v rovině teoretické jednak v rovině praktické. Je třeba zdůraznit velmi úzkou provázanost nebo spíš neoddělitelnost obou pohledů. Teorie je obecně chápána jako „pouhé“ poznání, zatímco praxe zahrnuje všechny činnosti mimo samotné poznání, zvláště pak činnosti zaměřené navenek. Žádná praxe však není bez teorie. Veškerá praxe je vázána na určité podmínky a je postavena na určitém řádu, který je třeba brát v úvahu a poznat, nemá-li „zbytečně“ ztroskotat.

8.1 Přínos pro teorii

Disertační práce přináší ve 3. kapitole ucelený pohled na teoretickou základnu problematiky účetnictví a především harmonizace finančního účetnictví. Tato teoretická základna vznikla na základě sekundárního výzkumu, při kterém jsem čerpala poznatky z odborné literatury, odborných periodik, odborných vědeckých konferencí a v neposlední řadě z celosvětové sítě Internet. Teoretická část disertační práce obsahuje:

- ✓ ucelený přehled funkcí účetnictví a požadavků kladených na účetnictví
- ✓ ucelený přehled kvalitativních charakteristik účetních informací
- ✓ ucelený přehled systémů účetnictví a účetních soustav
- ✓ klasifikaci základních účetních výkazů
- ✓ klasifikaci světových účetních systémů

Vlastní přínosy disertační práce v teoretické rovině jsou postupně obsaženy v jednotlivých dílčích analýzách vybraných prvků účetních systémů. Jedná se o prvky těchto účetních systémů:

Mezinárodních účetních standardů/Mezinárodních standardů finančního výkaznictví, Amerických všeobecně uznávaných účetních zásad a českého účetního systému. Konkrétně jde o tyto dílčí analýzy:

- obecná charakteristika výše uvedených účetních systémů
- analýza koncepčních rámců a účetních metod
- analýza oceňovacích metod
- analýza účetní závěrky a účetní uzávěrky

Disertační práce přináší určitý specifický pohled na problematiku harmonizace českého účetnictví pro podnikatele, který může být zajímavý nejen pro odbornou veřejnost, ale i pro studenty a podnikatele samotné. V tomto slova smyslu může být uplatnění poznatků z této disertační práce širší než jen pro část odborné veřejnosti.

Disertační práce vychází ze současného stavu poznání a ze specifických podmínek, které přináší dnešní podnikatelské prostředí. Identifikuje hlavní rozdíly v současných světových účetních systémech a nabízí řešení pro harmonizaci českého účetního systému. Výsledky práce přinášejí ucelený přehled různých teoretických přístupů k účetnictví vycházející z různých a často značně odlišných zásad.

8.2 Přínos pro praxi

Účetnictví se od svého vzniku vyvíjelo v jednotlivých zemích světa či v jednotlivých podnikatelských subjektech různě. Jeho vývoj byl vždy poznamenán politickými a ekonomickými faktory. Přesto lze tvrdit, že podstata zůstala po staletí neměnná. Obsah, forma, postupy a metody účetnictví jsou však odlišné.

Pod zorným úhlem hledisek, názorů a poznatků ze studia této problematiky, je v analytické části provedena podrobná analýza problematiky harmonizace hlavních prvků účetních systémů. Poznatky takto získané vyústily v předběžné závěry, na jejichž základě vznikl ověřovací dotazníkový výzkum. Poznatky získané tímto výzkumem mohou být velmi cenné pro odbornou veřejnost.

Současný celosvětový proces harmonizace účetnictví signalizuje nutnost nalezení optimální cesty harmonizace českého účetního systému směrem ke světovým účetním systémům. Tato

disertační práce nabízí možné řešení. Výsledky této disertační práce mohou být považovány za jeden ze základů, ze kterých je možné vycházet v rámci dalších aktivit v oblasti harmonizace českého účetního systému. Výsledky této práce je samozřejmě možné využít jako základnu i pro harmonizaci jiných účetních systémů, které jsou však stanoveny na velmi obdobných metodách jako český účetní systém.

9 NÁSTIN DALŠÍHO POKRAČOVÁNÍ PRÁCE

Problematika harmonizace účetnictví je stále živá, neustále reaguje na nové poznatky, zkušenosti a metody ze všech oblastí světa. Reaguje také na stav a vývoj české i světové ekonomiky, změny chování ekonomických subjektů a další poznatky z nejrůznějších disciplín.

V České republice neexistuje jiná vědecká práce zabývající se problematikou transformace účetního systému dle české legislativy na legislativu platnou v Evropské unii. Výsledky získané tímto výzkumem, stejně jako návrhy vzešlé z této vědecké práce, je možné dále rozvíjet a využívat jako základny při praktickém použití.

Vzhledem k aktuálnosti tématu se nabízí celá řada podnětů k dalším výzkumům. Jednou z dalších oblastí vědeckého zkoumání by mohl být návrh metodiky účtování pro malé podniky v České republice tak, aby tato metodika byla v souladu s celosvětovou harmonizací účetnictví a zároveň, aby byly dodrženy požadavky na srozumitelnost, jednoznačnost, dlouhodobou platnost, „uživatelskou“ jednoduchost a dostatečné poskytování informací.

10 SEZNAM INFORMAČNÍCH ZDROJŮ

Literatura

- (1) *Akademický slovník cizích slov*. 1. vydání, Praha: Academia, 1998. 834s. ISBN souboru 80-200-0607-9
- (2) BÁČA J. *Bilanční direktivy Evropské unie*. 1. vydání, Praha: Vysoká škola ekonomická, 1999. 79s. ISBN 80-7079-802-5.
- (3) BÁČA J., FIREŠ B., JANOUT J., KOVANICOVÁ D., SCHROLL R. *Účetnictví II*. Ministerstvo financí ČR – Svaz účetních Praha: Bilance, 1997
- (4) BÁČA J., SCHROLL R., ZELENKA I. *Účetní česko-anglicko-německo-francouzský výkladový slovník*. Praha: BILANCE, spol. s r.o, 1994. 252s.
- (5) BRUGGER, WALTER. *Filosofický slovník*. 1. vydání, Praha: Naše vojsko, 1994. 640s. ISBN 80-206-0409-X
- (6) BŘEZINOVÁ HANA. *Účetní závěrka v mezinárodním rámci*. 1. vydání, Praha: CREDIT, 2000. 240s. ISBN – 80-213-0628-9
- (7) BŘEZINOVÁ H., MUNZAR V. *Účetnictví I*. Praha: Institut Svazu účetních, 2003. 470s. ISBN 80-86716-00-7
- (8) DOLEŽAL J., FIREŠ B., MÍKOVÁ M. *Finanční účetnictví*. Praha: Grada a.s., 1992. 304s. ISBN – 80-85623-10-2
- (9) DYCKMAN T. R., SWIERINGA R. J. *Cases in Financial Accounting*. 3. vydání, Homewood: IRWIN, 1989. 511s. ISBN 0-256-06547-0.
- (10) ECHAUDEMAISON C. D. a kol. *Slovník ekonomie a sociálních věd*. Praha: EWA Edition, 1995. 419s. ISBN 80-85764-13-X.
- (11) *Ekonomický slovník v 11 jazycích*. 1. české vydání, Praha: nakladatelství Svojtka & Co., 1998. ISBN 80-7237-148-7
- (12) FESS, PHILIP E., WARREN, CARL S. *Accounting principles*. Ohio, South-Western Publishing co., Fifteenth edition, 1987, 1291s. ISBN: 0-538-00300-6
- (13) *Filozofický slovník A...N*. 1. vydání, Praha: Nakladatelství Svoboda, 1985. 457s. ISBN 25-012-85.
- (14) *Filozofický slovník N...Z*. 1. vydání, Praha: Nakladatelství Svoboda. 481s. ISBN 25-012-85.
- (15) HANUŠOVÁ, HELENA. *Evropské ekonomické prostředí*. 1. vydání, Praha: Computer Press, 1999. 135s. ISBN 80-7226-265-3.

- (16) HANUŠOVÁ, HELENA. *Manažerské účetnictví: studijní text pro kombinované studium*. 1. vydání, Brno: Zdeněk Novotný, 2001. 55s. ISBN 80-214-2025-1.
- (17) HANUŠOVÁ, HELENA. *Účetnictví IV : vnitropodnikové účetnictví* . 7. přepracované vydání, Brno : Zdeněk Novotný, 2002. 111s. ISBN 80-86510-36-0.
- (18) HARNA, LUBOMÍR. *Konsolidovaná účetní závěrka : komentář* . 1. vydání, Praha : Bilance, 2002. 105s. ISBN 80-86371-31-X.
- (19) HERMANSON R. H., EDWARDS J. D., RAYBURN. *Financial Accounting*. 4. vydání, Homewood: BPI IRWIN, 1989. 938s. ISBN 0-256-06762-7.
- (20) HULEŠ J., JEŘÁBEK A., PODHORSKÝ J., ROKOSOVÁ L. *Novelizovaný zákon o účetnictví s výkladem*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2001. 189s. ISBN 80-7263-088-1
- (21) JENNINGS, A. R. *Financial Accounting* . 2. vydání, London: 1993. 652s. ISBN 1-85805-009-X.
- (22) KELLNER AREND. *Externes Rechnungswesen*. 1. vydání, Stuttgart: Klett, 1988. 220s. ISBN 3-12-891820-1.
- (23) Komora auditorů České republiky. *Kreativní účetnictví: zneužívání účetnictví – možnosti a meze*, Praha: Komora auditorů, 2001. str.64
- (24) KOVANICOVÁ, DANA. *Abeceda účetních znalostí pro každého* . 11. aktualizované vydání, Praha : Polygon, 2001. 414s. ISBN 80-7273-036-3.
- (25) KOVANICOVÁ, DANA. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje* . 1. vydání, Praha : Polygon, 1997. 411s. ISBN 80-85967-51-0.
- (26) KOVANICOVÁ, DANA. *Poklady skryté v účetnictví* . 5. aktualizované vydání, Praha : Polygon, 1998. 242s. ISBN 80-85967-73-1.
- (27) KOVANICOVÁ, DANA. *Poklady skryté v účetnictví* . 4. aktualizované vydání, Praha : Polygon, 1999. 288s. ISBN 80-85967-88-X.
- (28) KRAFTOVÁ I., MYŠKOVÁ R. *Základy účetnictví 1.díl..1.vydání*, Pardubice: Universita Pardubice, 2002. 84s. ISBN 80-7194-499-8
- (29) KRÁL BOHUMIL a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vydání, Praha: Management Press, 2002. 547s. ISBN 80-7261-062-7.
- (30) KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, JANA. *Účetní a daňové souvislosti s obchodním zákoníkem v příkladech* . 2. aktualizované vydání, Ostrava : ANAG, 2002. 164s. ISBN 80-7263-131-4
- (31) LARSON K. D., MILLER P. B. W. *Financial Accounting*. 5. vydání, Homewood: IRWIN, 1992. 998s. ISBN 0-256-10491-3.
- (32) LOJA, RADKA. *Konsolidovaná účetní závěrka : příručka* . 1. vydání, Praha : Bilance, 2002. 139s. ISBN 80-86371-30-1.

- (33) *Manažerské účetnictví. Oficiální terminologie.* překlad v roce 2002 M. Houska, L Šoljaková. London: Autorizovaný institut manažerských účetních, 1982. ISBN 80-86395-43-X
- (34) *Mezinárodní účetní standardy 2000* . 1. vydání Praha : HZ, 2000. 1240s. ISBN 80-238-2029-X
- (35) MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Mezinárodní účetní standardy, Konsolidovaná účetní závěrka.* 1. vydání, Praha: Svaz účetních, Bilance, 1997
- (36) MLÁDEK, ROBERT. *Světové účetnictví : [popis a interpretace současně platných pravidel US GAAP podle stavu k 15.12.2001]* . - Praha : Linde, 2002. 622s. ISBN 80-7201-349-1
- (37) MUNZAR, V., BŘEZINOVÁ H., MUZIKÁŘOVÁ L. *Účetnictví I.* 3. vydání, Ministerstvo financí ČR – Svaz účetních Praha: Bilance, 1997. 399s. ISBN 80-86371-17-4
- (38) MÜLLEROVÁ, LIBUŠE. *Účetnictví různých právních forem podnikatelů* . 1. vydání Praha : Oeconomica, 2002. 66s. ISBN 80-245-0332-8.
- (39) NEEDLES, BELVERD E., ANDERSON, HENRY R., CALWELL, JAMES C.: *Principles of accounting.* Fifth edition instructor,s annotated edition, Boston : Houghton Mifflin Company, c 1993. ISBN 0-395-63871-2.
- (40) *Obchodní zákoník a související předpisy.* Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2003. 224s. ISBN 80-7208-361-9
- (41) *Postup auditorů při posuzování možných podvodů a chyb při auditu účetní závěrky* . 1. vydání, Praha : Komora auditorů České republiky, 2002. 27s. ISBN 80-902855-5-4.
- (42) PROCHÁZKOVÁ, DAGMAR. *Vybrané účetní problémy obchodních společností* . 3. přepracované vydání, Ostrava : Mirago, 2002. 81s. ISBN 80-86617-01-7.
- (43) PRUDKÝ P., LOŠŤÁK M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi.* 6. aktualizované vydání, Olomouc: Nakladatelství ANAG: 2003. 203s. ISBN 80-7263-157-8
- (44) RYNEŠ, PETR. *Cash flow v účetní závěrce* . 1. vydání, Olomouc : ANAG, 2002. 189s. ISBN 80-7263-130-6 .
- (45) RYNEŠ, PETR. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2003.* 1. vydání, Olomouc : ANAG, 2002. 743s. ISBN 80-7263-143-8.
- (46) SADOVSKÝ, ZDENĚK. *Daňové teorie : kurz celoživotního vzdělávání* . 2. vydání, Brno : PC-DIR, 1996. 61s. ISBN 80-214-0718-2.
- (47) *Sborník mezinárodní konference Účetnictví v procesu světové harmonizace.* 1 vydání, Praha: HZ Editio, s.r.o., 2000. 242s. ISBN 80-86009-33-5

- (48) SCHROLL R., JANOUT J., KRÁL B., KRÁLÍČEK V. *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*. Praha: TRIZONIA, 1993. 256s. ISBN 80-85573-23-7
- (49) SMITH J. L., KEITH R. M., STEPHEN W. L. *Accounting principles*. 2. vydání, Hill: McGraw, 1986. 1091s. ISBN 0-07-059120-2.
- (50) *Správa daní a poplatků*. Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2003. 128s. ISBN 80-7208-343-0
- (51) SPILLER, EARL A.. *Financial accounting : basic concepts* . 5. vydání, Homewood : Irwin, 1990. 899s. ISBN 0-256-06637-X .
- (52) TOLAR DAVID. *Jazyk financí aneb domluvte se s účetnictvím*. Praha: Spurný. 102s. ISBN 80-901983-0-9.
- (53) *Účetnictví v procesu světové harmonizace : sborník mezinárodní konference* . 1. vydání, Praha : HZ Editio, 2000. 242s. ISBN 80-86009-33-5.
- (54) VEJDĚLEK JIŘÍ. *Podvojně účetnictví snadno a dobře*. 1.vydání, Praha: EKOPRESS, 1999. 148s. ISBN 80-86119-16-5
- (55) *Všeobecná encyklopedie*. 1. vydání, Praha: DIDEROT, 1999.ISBN 80-902555-2-3 (soubor 8 svazků)
- (56) VYSUŠIL JIŘÍ. *České a americké účetnictví*. 1. vydání, Ostrava: MONTANEX a.s., 1998. 143s. ISBN 80-85780-97-6.
- (57) ŽÁK a kol. *Velká ekonomická encyklopedie*. Praha: LINDE, 1999. 806s. ISBN 80-7201-172-3.

Internet

- ✓ IASCF. <http://www.iasb.org.uk/cmt/0001.asp> online. 2003 www.iasb.org.uk
- ✓ PricewaterhouseCoopers. 2003. www.pwc.com
- ✓ Robert Mladek - www.gaap.cz. 2003. www.gaap.cz
- ✓ www.ifrs.cz
- ✓ Česká národní banka, 2003. www.cnb.cz
- ✓ MZV. 2003. www.euroskop.cz
- ✓ Ministerstvo financí. 2003. www.mfcr.cz
- ✓ Vláda ČR. 2003. www.vlada.cz
- ✓ Economia OnLine. 2003. www.ihned.cz
- ✓ EU, a.s. 2000 – 2003. www.finance.cz

11 CV AUTORKY

Osobní údaje:

Jméno, příjmení, titul: Alena Klapalová, Ing.
Datum a místo narození: 3. října 1976 v Rychnově nad Kněžnou
Trvalé bydliště: Pod Strání 1479, 516 01 Rychnov n. Kn.

Vzdělání:

1.9.2000 - současnost VUT Brno, Fakulta podnikatelská
studentka 3. ročníku doktorandského studia
téma disertace: Transformace účetního systému
dle české legislativy na legislativu EU (IAS/IFRS)
1998 – 2000 VUT Brno, Fakulta podnikatelská
obor: Podnikové finance a obchod
1995 – 1998 VŠP Hradec Králové
Fakulta řízení a informační technologie
obor: finanční management
1991 – 1995 Obchodní akademie Kostelec nad Orlicí

Praxe:

1.1.2001 – současnost odborná praxe ve společnosti GRALL Brno s.r.o.
1995 - 2000 K & TON, Rychnov nad Kněžnou
výpomoc v rodinné firmě během VŠ studia
(veškeré aktivity)
1992 – 1995 Bayer & Bayer, s.r.o., Rychnov nad Kněžnou
účetní (výpomoc během SŠ studia)

Odborné publikace:

Publikační činnost na konferencích:

1. KLAPALOVÁ ALENA. *Harmonizace účetní závěrky v rámci Evropské unie*. In.: Sborník příspěvků z třetího ročníku konference doktorandů Fakulty podnikatelské: Přínosy vědeckých metod pro rozvoj ekonomiky. Brno 23.3.2001, ISBN 80-214-1867-2
2. KLAPALOVÁ ALENA. *Accounting Trends in the Europe*. In.: Sborník příspěvků z „The ninth annual international conference: Business and economic development in central and eastern Europe – Implications for economic integration into wider Europe“. Brno 7.-8.9.2001, ISBN 80-225-0171-9
3. KLAPALOVÁ ALENA. *Trendy v účetnictví v souvislosti s Evropskou unií*. In.: Sborník příspěvků z mezinárodní konference: Firma a konkurenční prostředí. Brno 6.-7.3.2002: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, 2002. ISBN 80-7302-034-3
4. KLAPALOVÁ ALENA. *Harmonization of accounting in Europe*. In.: Sborník příspěvků z „The tenth annual international conference: Business and economic development in central and eastern Europe – Implications for economic integration into wider Europe“. Brno 6.-7.9.2002. ISBN 80-86510-39-5
5. KLAPALOVÁ ALENA. *Harmonizace účetnictví a její trendy*. In.: Sborník příspěvků z konference: Přínosy vědeckých disciplín pro rozvoj ekonomiky. Brno 22.11.2002
6. KLAPALOVÁ ALENA. *Vliv globalizace na účetnictví*. In.: Sborník příspěvků z konference: New trends of the development of industry. Brno 4.-5.12.2002. ISBN 80-214-2354-4

7. KLAPALOVÁ ALENA. *Trendy harmonizace účetnictví*. In.: Sborník příspěvků z konference: MendelNET 2003. Brno 24.1.2003. ISBN 80-7302-045-9
8. KLAPALOVÁ ALENA. *Globalization and Harmonization of Accounting in European Union*. In.: Sborník příspěvků z konference: Business development and european community. Brno 30.-31.5.2003. ISBN 80-214-2408-7

Publikační činnost v odborných časopisech:

1. KLAPALOVÁ ALENA. Marketing auditorských firem. Časopis Marketing magazine, číslo 10/2001. str. 32 - 33. ISSN 1211-7315.

12 ABSTRAKT

Trend integrací a procesu globalizace s sebou mimo jiné přináší spoustu nových nároků a úkolů. Jedním z nich je bezesporu tlak na potřebnost ujednocování ekonomických údajů a údajů z finančního účetnictví na takovou úroveň, aby se přibližovala vypovídací schopnost účetních informací a aby se údaje z finančního účetnictví staly srovnatelnými mezi jednotlivými zeměmi i z hlediska času. Jednotnost a srovnatelnost údajů z finančního účetnictví je cílem harmonizace účetnictví.

Racionální průběh harmonizačního procesu českého účetnictví se „světovými“ systémy finančního účetnictví a výkaznictví vyžaduje, aby byl založen na solidním teoretickém základu.

Hlavním cílem disertační práce je vytvořit adaptabilní model systému finančního účetnictví (resp. verbální popis systému finančního účetnictví) pro účetní jednotky, které jsou podnikateli v soustavě jednoduchého nebo podvojného účetnictví v České republice a to tak, aby vytvořený systém byl v souladu s platnou legislativou EU. Je třeba navrhnout změny v systému účetnictví podnikatelů v České republice tak, aby byly v souladu s potřebami všech uživatelů účetních informací a trendy celosvětové harmonizace účetnictví.

Při plnění stanovených cílů disertační práce jsem vycházela z teoretických poznatků odborné literatury, z článků publikovaných v odborných periodikách a v neposlední řadě jsem čerpala aktuální informace z celosvětové sítě Internet. Zároveň jsem získávala další informace prostřednictvím konzultací s odborníky v oboru. V disertační práci je zohledněn aktuální vývoj celosvětové harmonizace účetnictví a samozřejmě průběžné změny legislativních úprav v dané oblasti.

V úvodu disertační práce definuji základní terminologii v dané oblasti. Dále je proveden sekundární výzkum (rešerše literatury). Na základě sekundárního výzkumu jsem stanovila hlavní východiska disertační práce. Následuje kapitola věnovaná popisu současného stavu harmonizace účetnictví a kapitola, ve které jsou stanoveny hypotézy disertační práce.

V rámci řešení disertační práce jsou provedeny jednotlivé dílčí analýzy prvků vybraných účetních systémů a z nich jsou stanoveny dílčí závěry disertační práce.

V následující části je pak proveden kvantitativní výzkum prostřednictvím dotazníků, jehož hlavním cílem je potvrdit či vyvrátit vzešlé dílčí závěry disertační práce a hypotézy. Po zhodnocení dotazníkového výzkumu následuje celkový závěr disertační práce obsahující vlastní návrhy a doporučení. Disertační práce je ukončena vymezením přínosů disertační práce pro teorii a praxi a nástinem dalšího pokračování práce.