

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vybrané aspekty Mezinárodního účetního standardu pro malé a střední
podniky

Selected Aspects of International Financial Reporting Standard for
Small and Medium-sized Entities

Student: Bc. Marek Ondruch
Vedoucí diplomové práce: Ing. Michal Krajňák, Ph.D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Marek Ondruch**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: **Vybrané aspekty Mezinárodního účetního standardu pro malé a střední podniky**
Selected Aspects of International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Harmonizace účetnictví ve světě se zaměřením na IFRS
3. Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky
4. Komparativní analýza vybraných odlišností
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

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

KOLEKTIV AUTORŮ. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 80-7357-500-7.

ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS praktické aplikace 2015*. Praha: Institut certifikace účetních, 2015. 330 s. ISBN 978-80-8671-699-2.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Michal Krajňák, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracoval samostatně.

V Ostravě dne 22. 4. 2016

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Ondruch', written over a horizontal line.

Bc. Marek Ondruch

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Harmonizace účetnictví ve světě se zaměřením na IFRS	7
2.1	Harmonizace v rámci Evropské unie	8
2.1.1	Transpozice směrnice 2013/34/EU	15
2.2	Harmonizace v USA	18
2.3	Celosvětová harmonizace	23
2.3.1	Koncepční rámec IFRS	26
3	Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky	28
3.1	Charakteristika malých a středních podniků	29
3.2	Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky	32
3.2.1	Struktura IFRS pro SME	33
3.2.2	Podrobnější pohled na IFRS pro SME	35
4	Komparativní analýza vybraných odlišností.....	49
4.1	Vícekritériální rozhodování	49
4.1.1	Metody stanovení vah kritérií	52
4.2	Vymezení variant a kritérií pro Saatyho metodu	58

4.3	Saatyho metoda párového porovnání	61
4.3.1	Vyhodnocení výsledků.....	64
5	Závěr	67
	Seznam použité literatury	69
	Seznam zkratek	75
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	

1 Úvod

Výrazným rysem současné ekonomické situace v Evropě i ve světě je postupné sbližování kapitálových trhů a navyšování celkového počtu nadnárodních společností. Mezinárodní obchod je nedílnou součástí všech světových ekonomik a život v globalizovaném světě se projevuje čím dál více všude kolem nás. Například většina elektronických zařízení je vyráběna v Číně či jiných asijských zemích, a to za pomoci součástek z Jižní Koreje, Japonska, Spojených států amerických a mnoha dalších zemí. Pro příklad globalizace ovšem není nutno chodit daleko. Škoda Auto je ukázkou českého podniku, který je součástí německého koncernu Volkswagen – pro samotnou výrobu jsou mimo jiné používány závody v Rusku, Číně, Indii a dalších státech a výsledný produkt je k dostání prakticky na všech kontinentech.

Z pohledu spotřebitele vypadají tyto procesy poměrně jednoduše, avšak investoři a majitelé společností potřebují pro správné zajištění fungování svých firem vhodné informace. Již delší dobu probíhá snaha o zajištění srovnatelnosti informací prostřednictvím harmonizace účetnictví. Velké podniky a nadnárodní společnosti k tomuto účelu využívají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví neboli IFRS (případně americké národní účetní standardy US GAAP) – ty představují účetní pravidla především pro společnosti, které obchodují s cennými papíry na regulovaných kapitálových trzích na území Evropské unie a sestavují své konsolidované účetní závěrky v souladu s těmito účetními předpisy. IFRS tedy řeší především situaci a účetní výkaznictví kótovaných společností, postupem času ovšem začalo být zřejmé, že bude nutné vyřešit harmonizaci účetnictví také v případě nekótovaných (malých a středních) podniků. V roce 2003 proto Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů ohlásila záměr vytvořit speciální zjednodušenou verzi účetních standardů pro menší společnosti – Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Práce na standardu trvaly přibližně šest let a byly ukončeny v červenci 2009.

Hlavním cílem této diplomové práce je porovnání užitečnosti různých variant vedení účetnictví se zaměřením zejména na Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a

střední podniky. Pro tento účel jsou použity metody deskripce, komparace, syntézy, analýzy a vícekritériálního rozhodování.

Diplomová práce je rozdělena do tří hlavních částí. První kapitola se zabývá harmonizací účetnictví ve světě a zkoumá její tři hlavní směry: harmonizaci na evropském kontinentu, která probíhá především prostřednictvím směrnic, dále harmonizaci ve Spojených státech amerických, jejímž symbolem jsou všeobecně uznávané účetní principy US GAAP, a harmonizaci účetnictví prostřednictvím Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Druhá kapitola je věnována malým a středním podnikům a podrobněji přibližuje rovněž samotný Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Poslední kapitola slouží k provedení komparativní analýzy odlišností tří zvolených variant vedení účetnictví, které jsou posuzovány z hlediska šesti vybraných kritérií.

2 Harmonizace účetnictví ve světě se zaměřením na IFRS

V několika posledních desetiletích prošlo účetnictví řadou změn, jež byly způsobeny jak hospodářským a společenským vývojem, tak globalizačními trendy. Postupem času byly na účetnictví kladeny stále vyšší nároky, a to zejména v souvislosti s informačními potřebami stran účastnících se různých prováděných transakcí. Na propojených mezinárodních trzích již ani zdaleka nestačí pouhá regulace účetnictví na základě národních předpisů, subjekty zapojené do mezinárodního obchodu požadují ucelený, srozumitelný, spolehlivý a všeobecně použitelný systém zaměřený na zpracovávání informací ve finančních výkazech podniků z různých zemí světa. V této souvislosti se proto začala čím dál více prosazovat i snaha o harmonizaci účetního výkaznictví, což by představovalo možnost lepšího a přesnějšího srovnání zjišťovaných a vykazovaných účetních informací.

V současné době lze ve světě nalézt tři významné směry mezinárodní harmonizace účetního výkaznictví. Prvním směrem je harmonizace účetnictví na evropském kontinentu, přesněji řečeno v rámci států Evropské unie. Tato snaha o harmonizaci evropského účetnictví v zásadě započala ve druhé polovině 80. let minulého století, kdy byla v roce 1978 vydána Čtvrtá směrnice Rady zabývající se sjednocením a přiblížením účetních systémů jednotlivých členských států. Druhý směr harmonizace účetnictví vznikl na druhé straně Atlantského oceánu – ve Spojených státech amerických. Snaha o harmonizaci účetnictví v USA probíhá již delší dobu, její začátky je možné datovat od velké hospodářské krize na konci 30. let 20. století. US GAAP, jak se americkým národním účetním standardům říká, představují všeobecně uznávané účetní principy založené na obecných zásadách a obsahují i podrobnější pravidla, jak tyto zásady interpretovat a aplikovat (Jílek, 2013). Posledním směrem mezinárodní harmonizace účetnictví jsou mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS, které jsou tvořeny dvěma částmi: staršími Mezinárodními účetními standardy (IAS) a novějšími Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). IAS/IFRS, které začaly vznikat v průběhu 70. let minulého století, upravují sestavování a prezentaci finančních výkazů obsažených v účetní závěrce.

Následující podkapitoly se zabývají podrobnějším prozkoumáním a přiblížením všech tří hlavních proudů světové harmonizace, tedy Direktivami EU, americkým systémem US GAAP a mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS.

2.1 Harmonizace v rámci Evropské unie

Evropská integrace dostala svou reálnou podobu teprve v průběhu 20. století, konkrétně v jeho polovině. Dřívější bilaterální dohody a různá menší společenství nahradil 9. května 1950 tzv. Schumanův plán – plán na sjednocení poválečné Evropy, který měl zajistit, aby se znovu neopakoval konflikt mezi Francií a Německem. Francouzský ministr zahraničí Robert Schuman v něm představil řadu kroků vedoucích k integraci Evropy.

Na základě Schumanova plánu byla o rok později sepsána Pařížská smlouva, která tvořila zakládající smlouvu Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO). Tento prvotní krok k evropské integraci stvrdilo svým podpisem šest států, kromě Francie a Německa (v té době Spolkové republiky Německo) to byla také Itálie a státy Beneluxu: Belgie, Nizozemsko a Lucembursko. Obsahem smlouvy bylo vytvoření společného trhu pro uhelný a ocelářský průmysl zúčastněných států, který byl podřízen společné kontrole. Tyto dvě komodity byly vybrány zejména proto, jelikož představovaly základní suroviny pro zbrojení a vedení války. Prostřednictvím společného trhu se zúčastněné státy snažily přispět k oživení ekonomiky, růstu zaměstnanosti i počtu pracovních míst a k celkovému zvýšení životní úrovně. Výsledkem těchto snah bylo rovněž zvýšení objemu mezinárodního obchodu a modernizace výroby. Smlouvy o ESUO se pojily i s dalším krokem k vyššímu stupni integrace – s volným pohybem zboží bez nutnosti cla či speciálního zdanění.¹

Po úspěchu Evropského společenství uhlí a oceli přišly na řadu další podobné projekty a formy spolupráce. O několik let později, v roce 1957, byly na setkání v Římě podepsány tzv.

¹ EUR-LEX. *Treaty establishing the European Coal and Steel Community, ECSC Treaty* [online]. [cit. 2015-11-01]. Dostupné z [www: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:xy0022](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:xy0022).

Římské smlouvy, což je souhrnné označení pro dvě smlouvy: smlouvu zakládající Evropské hospodářské společenství (EHS) a smlouvu zakládající Evropské společenství pro atomovou energii (Euratom). Signatáři obou dokumentů byly stejné státy jako v případě ESUO: Francie, Spolková republika Německo, Itálie, Belgie, Nizozemsko a Lucembursko. Obě nová společenství měla za úkol podporovat ekonomickou integraci a spolupráci. V případě Euratomu bylo cílem také přispět k tvorbě a růstu evropského jaderného průmyslu (čistě pro nevojenské účely), vytvořit společný trh pro jaderné vybavení a materiály a umožnit koordinaci v oblasti výzkumu atomové energie.² Všechna tři stávající společenství, ESUO, EHS i Euratom, byla společně označována jako Evropské společenství.

Jak zmiňuje Žárová (2006), v dalších několika desetiletích se forma evropské spolupráce nijak kvalitativně neodlišovala, došlo pouze k postupnému rozšiřování počtu členů dříve zmíněných společenství (konkrétně se k Evropskému společenství přidalo Spojené království Velké Británie a Severního Irska, Dánsko, Irsko, Řecko, Španělsko a Portugalsko). K významné kvalitativní změně v evropské integraci došlo teprve 1. listopadu 1993, kdy vstoupila v platnost Smlouva o Evropské unii (tzv. Maastrichtská smlouva). Tato smlouva, navazující na evropský integrační proces probíhající od 50. let 20. století, představuje největší prohloubení evropské integrace prostřednictvím kroků vedoucích k federalizaci a vzniku Evropské unie.

Počet členů Evropského společenství, respektive Evropské unie, se v průběhu let zvyšoval. K původním šesti členům se v roce 1973 přidalo Dánsko, Irsko a Spojené království, v roce 1981 Řecko, o pět let později pak také Portugalsko a Španělsko. K dalšímu rozšiřování členské základny došlo až po podepsání a vstoupení v platnost Maastrichtské smlouvy, což znamenalo, že kandidátské země nyní žádaly o členství v Evropské unii. Čtvrté rozšíření nastalo v roce 1995, kdy k Unii přistoupilo Finsko, Rakousko a Švédsko. Doposud nejvíce členů, konkrétně deset, bylo přijato v roce 2004, jednalo se o Českou republiku, Estonsko, Kypr, Litvu, Lotyšsko, Maďarsko, Maltu, Polsko, Slovensko a Slovinsko. Následně

² ENCYCLOPÆDIA BRITANNICA. *European Atomic Energy Community (Euratom)* [online]. [cit. 2015-11-01]. Dostupné z [www: http://www.britannica.com/topic/European-Atomic-Energy-Community](http://www.britannica.com/topic/European-Atomic-Energy-Community).

již došlo pouze ke dvěma menším rozšířením, a to v roce 2007, kdy se přidalo Bulharsko a Rumunsko, a v roce 2013, kdy přistoupilo Chorvatsko. V současné době se Evropská unie skládá z celkem 28 států a existuje i několik kandidátských zemí, které mají zájem stát se oficiálními členy.

Vzhledem k velkému množství členů začínalo být jasné, že bude potřeba sjednotit některé legislativní předpisy, které byly dosud upravovány pouze na národní úrovni a často se významně lišily. Specifické problémy jsou proto řešeny a upravovány právními akty Evropské unie (dříve tzv. sekundárním právem, které vycházelo z původní struktury pilířů EU – tuto strukturu reformovala Lisabonská smlouva), jež jsou rozděleny do následujících pěti kategorií³:

- **nařízení** – právní akty s obecnou působností, závazné v celém svém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských zemích. Nařízení jsou na úrovni zákonů jednotlivých států a používají se bez nutnosti převádět je do vnitrostátního práva.
- **směrnice (direktivy)** – používají se především k harmonizaci vnitrostátních právních předpisů a na rozdíl od nařízení fungují tím způsobem, že se obracejí na členské státy a ukládají jim, aby dané směrnice během určité doby implementovaly do svého národního práva. V praxi to znamená, že státy mají ponechanou určitou možnost volby, pokud jde o samotné provedení a implementaci směrnice – hlavní je dosažení určitého předem daného cíle.
- **rozhodnutí** – závazné právní akty, které mohou mít obecnou působnost nebo být určeny konkrétnímu příjemci. Mohou se týkat jak členských zemí, tak právnických nebo fyzických osob.
- **doporučení a stanoviska** – nejsou závazná, mají podřízenou úlohu. Doporučení mohou sloužit například k vyjádření názoru některého orgánu EU a k navržení určitých kroků, aniž by z nich plynula jakákoliv zákonná povinnost pro příjemce

³ EUR-LEX. *European Union legal acts* [online]. [cit. 2015-11-05]. Dostupné z www: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=URISERV:ai0032&from=CS>.

tohoto doporučení. Obdobnou funkci mají také stanoviska – jejich prostřednictvím se mohou orgány EU nezávazně vyjádřit k určité otázce.⁴

S ohledem na zaměření této práce bude pozornost dále věnována především účetním předpisům, které jsou upraveny zejména ustanoveními čtvrté, sedmé a osmé směrnice (direktivy) EU. Tyto tři směrnice představují první snahy o harmonizaci účetnictví v Evropě.

Čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. července 1978 (78/660/EHS) je označována jako nejvýznamnější směrnice Rady v oblasti účetnictví. Směrnice pojednává o ročních účetních závěrkách některých forem podnikání. Jejím primárním cílem je zajištění srovnatelnosti účetních závěrek a účetního výkaznictví napříč evropskými zeměmi. Čtvrtá směrnice stanovuje právní rámec ke zveřejnění rozvahy, výsledovky a komentáře k účetní závěrce. V úvodu směrnice jsou vyjmenovány důvody vedoucí k jejímu přijetí, lze zmínit např.:

- důležitost koordinace předpisů členských států týkajících se struktury a obsahu ročních účetních závěrek a výročních zpráv, použitých metod oceňování a zveřejňování těchto dokumentů ve vztahu mimo jiné k akciovým společnostem a společnostem s ručením omezeným pro ochranu společníků a třetích osob,
- nezbytnost stanovení minimálních rovnocenných právních požadavků na rozsah finančních informací, jež by měly být zveřejňovány společnostmi, které si vzájemně konkurují,
- u účetních závěrek nutnost podávat věrný a pravdivý obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě společnosti, s čímž se pojí předepsání povinného členění rozvahy a výsledovky a stanovení minimálního obsahu komentáře k účetní závěrce a výroční zprávě,
- u společností, které jsou součástí skupiny, potřebu zveřejňování konsolidované účetní závěrky odrážející věrný a pravdivý obraz činností skupiny jako celku.⁵

⁴ EVROPSKÁ UNIE. *Narizení, směrnice a další právní akty* [online]. [cit. 2015-11-05]. Dostupné z [www: http://europa.eu/eu-law/decision-making/legal-acts/index_cs.htm](http://europa.eu/eu-law/decision-making/legal-acts/index_cs.htm).

Dále je ve směrnici uvedeno, že pro zajištění srovnatelnosti a rovnocennosti údajů obsažených v ročních účetních závěrkách je potřeba koordinovat také různé metody oceňování aktiv a pasiv. Žárová (2006, s. 36) upozorňuje, že tato zásada je důležitá, jelikož *„stejná pozice účetní informace v účetním výkaze nemusí zabezpečit – a v mnohých případech ani nezabezpečí – obsahovou shodnost“*. Samotný text směrnice však jednotné použití oceňovacích metod neobsahuje. *„Jednotně je stanovena oceňovací báze na základě historických nákladů s tím, že pokud národní úprava se od obsahu směrnice liší, účetní jednotky mají povinnost tyto skutečnosti zveřejnit v komentáři. Skutečně to znamená, že přímá srovnatelnost účetních údajů přímo z výkazů nemusí být dosažena, ale lze k ní dojít na základě zohlednění dalších informací zveřejněných v komentáři.“*

V předchozím odstavci je možné vidět, že směrnice obsahuje právo volby. To bylo do jejího textu zabudováno z toho důvodu, že účetní směrnice byla určena pro země spadající do dvou různých systémů regulace účetnictví, které jsou ovlivňovány zejména právním systémem a způsobem financování domácích společností (Žárová, 2006).

První systém je postavený na **anglosaském typu právní kultury** a vyznačuje se svým vývojem zaměřeným na praxi. Pokud jde o regulaci účetnictví, tu neurčují pouze vládní instituce, ale zapojují se do ní také profesní organizace. V anglosaském typu právní kultury zpravidla bývají silně rozvinuté kapitálové trhy, které se tak pro společnosti stávají hlavním zdrojem kapitálu. Anglosaský přístup je typický např. pro Velkou Británii. Oproti tomu druhý systém se opírá o **kontinentální typ právní kultury**, kde je regulace účetnictví ovlivněna především právními normami, charakteristickým znakem je také těsnější vazba mezi daněmi a účetnictvím. Společnosti se rovněž při hledání kapitálu obracejí spíše na bankovní instituce než na kapitálové trhy. Kontinentální přístup je typický např. pro Německo, Francii nebo Českou republiku. Vzhledem k rozdílům mezi oběma systémy je tedy jasné, že v obou případech jsou na účetní informace kladeny jiné požadavky.

⁵ Čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. července 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách některých forem společností (78/660/EHS).

Z tohoto důvodu musela směrnice obsahovat kompromis mezi koncepcemi účetních systémů, který by vyhovoval oběma skupinám evropských zemí. Právo volby umožňuje při převádění směrnice do legislativy jednotlivých států určitou obsahovou volnost, což vede k respektování a zachování národních specifik. Toto velké množství variantních přístupů však zároveň představuje problém, jelikož nevyhovuje potřebám hlubší harmonizace a výrazně omezuje srovnatelnost poskytovaných údajů (Dvořáková, 2014).

Sedmá směrnice Rady ze dne 13. června 1983 (83/349/EHS) upravuje pravidla pro konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy sestavované za skupinu podniků. Směrnice stanovuje požadavky na sestavení konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv. Je v ní řečeno, že mateřské společnosti musí sestavovat účetní výkazy za sebe i za skupiny podniků, které mívají nadnárodní charakter (existují však zároveň podmínky, za nichž může být podnik od této povinnosti osvobozen).

Ve směrnici je dále zdůrazněno, že vnitrostátní právní předpisy týkající se konsolidovaných účetních závěrek musí být koordinovány, aby se docílilo srovnatelnosti a rovnocennosti informací v nich obsažených. Stejně jako roční účetní závěrka, také ta konsolidovaná musí podávat věrný a pravdivý obraz o stavu aktiv a pasiv, o finanční pozici a o zisku nebo ztrátě za všechny podniky zahrnuté do konsolidace – s tím se pojí fakt, že konsolidovaná účetní závěrka by proto měla v zásadě zahrnovat všechny podniky dané skupiny.⁶

Žárová (2006) u sedmé směrnice dodává, že vzhledem k zaměření směrnice na skupiny podniků, které mívají nadnárodní charakter, zde není tak silný střet pravidel národní legislativy s nadnárodní koordinací těchto pravidel, jak tomu bylo v případě čtvrté směrnice.

⁶ Sedmá směrnice Rady ze dne 13. června 1983, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS).

Poslední evropskou směrnicí, která se alespoň okrajově zabývá harmonizací účetnictví, je **Osmá směrnice Rady ze dne 10. dubna 1984 (84/253/EHS)**. Jejím obsahem je vymezení a schvalování osob oprávněných k ověřování účetních výkazů, tedy auditorů.

Vlivem nízké obsahové srovnatelnosti účetních výkazů, která byla způsobena národními specifiky a odlišnými implementacemi směrnic do národních právních úprav, došlo k problému s uznáváním takto sestavených finančních výkazů. Účetní závěrky společností sestavené na základě evropských směrnic nebyly považovány za dostatečně spolehlivé a nespĺňovaly nároky finančních a kapitálových trhů na kvalitu výkaznictví. To vedlo k nutnosti používat jiná, spolehlivější pravidla pro sestavování účetních závěrek, což vyvíjelo tlak na novou harmonizaci finančního výkaznictví, která by byla v souladu s požadavky světových finančních trhů. (Bohušová, 2013)

Odpovědí Evropské unie na tyto výhrady bylo vypracování několika studií porovnávajících evropské směrnice s mezinárodními účetními standardy. Následně v roce 2000 přistoupila Evropská komise k vyhlášení tzv. **nové strategie harmonizace účetnictví**, která obsahovala zásadní změnu – jako hlavní nástroj harmonizace evropského účetnictví byly zvoleny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS. Předchozí strategie harmonizace sice používání mezinárodních účetních standardů umožňovala, ale nevyžadovala. To se však nyní změnilo.

V souvislosti s tímto novým přístupem byla v roce 2001 zřízena poradní organizace EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) neboli Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví, která měla za úkol poskytovat Evropské komisi informace a rady týkající se mezinárodních účetních standardů. Po vydání nového standardu navíc EFRAG s Evropskou komisí konzultuje, zda daný standard odpovídá požadavkům na schválení, a

vypracovává studii o případných ekonomických dopadech aplikace takového standardu v zemích Evropské unie.⁷

Skutečným mezníkem pro harmonizaci účetnictví podle IAS/IFRS se v Evropské unii stal rok 2005. Od počátku tohoto roku totiž začala na území EU platit povinnost sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu se souborem mezinárodních norem IFRS, a to pro všechny společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry.

2.1.1 Transpozice směrnice 2013/34/EU

V souvislosti s účetními směrnicemi Evropské unie je rovněž velmi aktuální směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013, která pojednává 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.

Tato směrnice je výsledkem snahy o podpoření malých a středních podniků a reaguje mimo jiné na evropskou iniciativu Small Business Act (zákon o malých a středních podnicích) z roku 2008. Small Business Act představuje určitý strategický rámec, jehož cílem je zlepšení pozice malých a středních podniků v Evropě a využití jejich růstového a inovačního potenciálu. V minulých letech uskutečnila Evropská komise spolu s členskými státy EU kroky vedoucí ke zmírnění administrativní zátěže malých a středních podniků, k usnadnění přístupu k financím a k podpoře těchto podniků ve vstupu na nové trhy⁸.

⁷ EFRAG – EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP. *EFRAG Facts* [online]. [cit. 2015-11-15]. Dostupné z www: <http://www.efrag.org/Front/c1-262/EFRAG-Facts.aspx>.

⁸ EVROPSKÁ KOMISE. *Evropská iniciativa „Small Business Act“ podporuje malé podniky a posiluje růst – tisková zpráva* [online]. [cit. 2015-11-21]. Dostupné z www: http://ec.europa.eu/ceskarepublika/press/press_releases/11_218_cs.htm.

Směrnice 2013/34/EU členským státům ukládá, aby upravily své národní právní předpisy v souladu s ustanoveními této směrnice, a to nejpozději do 20. července 2015. Účetní jednotky se budou novelizovanými právními předpisy poprvé řídit při sestavování účetních závěrek za účetní období začínající dne 1. ledna 2016 nebo v průběhu kalendářního roku 2016.⁹

V České republice byla za účelem transpozice této směrnice schválena novela č. 221/2015 Sb., která dále přímo upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů ve znění pozdějších předpisů. Druhou schválenou novelou byla novela č. 250/2015 Sb., která aktualizuje prováděcí vyhlášku č. 500/2002 Sb.

Aktualizace těchto účetních předpisů přináší několik výrazných změn. Tou hlavní, která je spojena právě s transpozicí směrnice 2013/34/EU, je kategorizace účetních jednotek. Nově je možné v zákoně o účetnictví najít čtyři kategorie účetních jednotek (ÚJ), které jsou rozděleny na základě sumy aktiv, ročního úhrnu čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců v průběhu účetního období. Účetní jednotka, která je klasifikována v určité kategorii, nesmí k rozvahovému dni překročit alespoň 2 ze 3 kritérií, jinak je přeřazena do vyšší kategorie. Kategorie jsou stanoveny následovně:

- **mikro ÚJ** – nejrozšířenější druh účetních jednotek, jejich celková aktiva představují maximálně 9 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu nepřevyšuje 18 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období není vyšší než 10;

⁹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 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.

- **malé ÚJ** - celková aktiva představují maximálně 100 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu nepřevyšuje 200 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období není vyšší než 50;
- **střední ÚJ** - celková aktiva představují maximálně 500 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu nepřevyšuje 1 000 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období není vyšší než 250;
- **velká ÚJ** – taková účetní jednotka, která k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 kritéria pro střední ÚJ. Za velkou ÚJ se navíc vždy považuje subjekt veřejného zájmu¹⁰ a vybraná účetní jednotka¹¹.

V praxi má toto rozdělení pomoci zejména mikro a malým účetním jednotkám, a to prostřednictvím snížené administrativní zátěže. Tyto podniky budou například moci vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, v účetní závěrce nebudou muset zveřejňovat výkaz zisku a ztráty¹² a sestavovat přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu a ve výroční zprávě nebudou povinny uvádět nefinanční informace.

Další změnou je tzv. zpráva o platbách vládám, která se týká velkých účetních jednotek a subjektů veřejného zájmu, jež působí v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích. Jedná se o novou povinnost sestavovat a zveřejňovat zprávu o platbách odváděných ústředním, regionálním nebo místním orgánům státní správy v členských zemích EU nebo v třetích zemích. Ve zprávě mají být uvedeny údaje o platbách, které za účetní období přesáhly výši 100 000 eur (tj. 2 600 000 Kč).

¹⁰ Definice přesunuta ze zákona o auditorech do zákona o účetnictví. Za subjekty veřejného zájmu se považují ÚJ se sídlem v České republice, které jsou: kótované na burze, bankou, pojišťovnou, penzijní společností nebo zdravotní pojišťovnou.

¹¹ Vybranými účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky a zdravotní pojišťovny.

¹² Platí pro mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Dále přináší vládní novela také další změny, které už však přímo nesouvisí s transpozicí evropské směrnice. Ve zkratce se jedná například o znovuzavedení jednoduchého účetnictví, které bylo zrušeno v roce 2004 a v případě podnikatelů – fyzických osob nahrazeno daňovou evidencí (vybraným nevýdělečným organizacím však byla v zákoně udělena výjimka i nadále umožňující vedení jednoduchého účetnictví)¹³, kategorizaci konsolidačních skupin (rozdělení na malé, střední a velké skupiny podle obdobných kritérií jako v případě účetních jednotek) nebo určité změny v účetních zásadách a postupech.

2.2 Harmonizace v USA

Druhou linií mezinárodní účetní harmonizace představují americké národní účetní standardy **US GAAP** (Generally Accepted Accounting Principles), tedy v překladu všeobecně uznávané účetní principy. US GAAP sice ztělesňují soubor národních účetních standardů USA, jsou však významné i pro celosvětovou snahu o harmonizaci účetnictví, což je dáno zejména silným postavením Spojených států na globálním trhu. Svou roli hraje také newyorská burza (NYSE – New York Stock Exchange), jež je s ohledem na tržní kapitalizaci největší světovou burzou¹⁴ – společnosti, které chtějí na NYSE obchodovat, musí svoje účetní závěrky sestavovat v souladu s pravidly US GAAP (u mezinárodních společností jsou akceptovány rovněž výkazy sestavené podle mezinárodních účetních standardů IFRS).

Počátky US GAAP sahají do 30. let minulého století a jsou spjaté s velkou hospodářskou krizí. V reakci na pád newyorské burzy v roce 1929, který způsobil propad amerického hospodářství a celosvětové rozšíření ekonomických problémů, se americká vláda rozhodla vytvořit nezávislou **Komisi pro dozor nad cennými papíry a finančními trhy** (SEC – Securities and Exchange Commission). Od roku 1934 dostala komise SEC práva v oblasti vydávání standardů, což mělo za cíl zlepšení porovnatelnosti a transparentnosti

¹³ ÚČETNÍ KAVÁRNA. *Jednoduché účetnictví – účetní relikv?* [online]. [cit. 2015-11-27]. Dostupné z [www: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d34634v44252-jednoduche-ucetnictvi-ucetni-relikv/](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d34634v44252-jednoduche-ucetnictvi-ucetni-relikv/).

¹⁴ BUSINESS INSIDER. *The NYSE Makes Stock Exchanges Around The World Look Tiny* [online]. [cit. 2015-12-06]. Dostupné z [www: http://www.businessinsider.com/global-stock-market-capitalization-chart-2014-11](http://www.businessinsider.com/global-stock-market-capitalization-chart-2014-11).

účetních výkazů. Jak poukazuje Bohušová (2013, s. 33), „nebyly tvořeny zcela nové standardy, ale byly převzaty do té doby používané standardy, které vydával Americký svaz účetních. SEC následně přenesla svoje pravomoci a odpovědnost na Americký svaz certifikovaných účetních, který delegoval pravomoci na svoji Komisi pro účetní postupy.“

Prostřednictvím **Komise pro účetní postupy** (CAP – Committee on Accounting Procedure) byly v průběhu následujících let vytvořeny tzv. účetní výzkumné zprávy (Accounting Research Bulletins), které tvořily jednotný systém účetnictví. Celkem bylo sepsáno 51 těchto výzkumných zpráv, které byly následně komisí SEC uznány jako závazné pro všechny veřejně obchodovatelné akciové společnosti. Jednalo se tak o zásady a metody účtování a formy sestavování účetních výkazů u společností s akciemi registrovanými na burze.

Koncem 50. let byla CAP nahrazena **Radou pro účetní standardy** (APB – Accounting Principles Board), která během svého čtrnáctiletého působení vydala 31 tzv. názorů (APB Opinions), jež se staly součástí US GAAP. Müllerová (2004, s. 27) popisuje, že APB „vznikla jako důsledek nespokojenosti účetní veřejnosti s úrovní práce CAP. Výzkum, který prováděla CAP, nebyl dostatečně systematický, jelikož komise zaměstnávala odborníky působící ve více komisích a orgánech v rámci AICPA¹⁵. Z tohoto důvodu byla zřízena APB, aby se s těmito i dalšími nedostatky vyrovnala.“ APB byla zrušena v roce 1973, kdy její místo převzala nově vytvořená **Rada pro standardy finančního účetnictví** (FASB – Financial Accounting Standards Board).

FASB se stala soukromou profesní organizací, jež byla pověřena tvorbou amerických standardů účetního výkaznictví. U této situace je možné vidět, že americké standardy US GAAP se, stejně jako mezinárodní účetní standardy IFRS, od evropských národních systémů liší postupem své tvorby. Je to způsobeno rovněž tím, že jsou tvořeny nezávislými experty s dlouhodobou praxí v daném oboru, a ne zákonodárci nebo různými vládními pracovníky. To

¹⁵ Americký svaz certifikovaných účetních (v orig. American Institute of Certified Public Accountants).

mimo jiné dokazuje fakt, že FASB i IASB (rada tvořící standardy IFRS) jsou složeny převážně z auditorů, účetních a dalších profesionálů. FASB je vedena sedmi stálými členy, kteří se plně věnují práci pro tuto organizaci a dříve, než se mohou stát členy Rady, jsou nuceni přerušit jakoukoliv práci, jež by mohla být považována za střet zájmů¹⁶. Kromě sedmičlenného vedení Rady působí v rámci FASB také řada dalších odborníků, jejichž práce spočívá ve výzkumu, přípravě návrhů, analýz a komentářů nebo v účasti na jednáních se zainteresovanými skupinami.

Při tvorbě účetních standardů je využívána celá řada nástrojů a procedur, aby bylo zabezpečeno, že dojde k širokému konsenzu a k projednání zájmů všech zájmových skupin. Bohušová (2013) zmiňuje následující postup:

- identifikace účetního problému,
- identifikace řešení daného problému,
- identifikace alternativních řešení,
- ohodnocení a zvážení alternativ podle preferencí,
- výběr výsledného řešení.

Přestože je FASB nevládní a soukromě financovanou institucí, v současné době představuje nejvyšší autoritu v oblasti regulace finančního výkaznictví pro podnikatelské subjekty i neziskový sektor. Tato autorita vychází z jejího uznání vládními i ostatními institucemi v oblasti finančního účetnictví, Müllerová (2004) tyto instituce dělí do následujících skupin:

- **instituce vládní regulace a dohledu** – Státní účetní rada a komise SEC,
- **uživatelé** – Asociace pro cenné papíry, Asociace výzkumu, investic a řízení, Sdružení Roberta Morrise,
- **organizace pro výuku** – Americká účetní asociace,

¹⁶ FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Board Members* [online]. [cit. 2015-12-09]. Dostupné z [www: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1218220131802](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1218220131802).

- **organizace zainteresované na přípravě účetních výkazů** – Finanční výkonný institut, Institut manažerského účetnictví, obchodní komory, jednotlivé účetní jednotky,
- **auditoři** – Americký svaz certifikovaných účetních, Sdružení certifikovaných účetních, významné auditorské firmy.

Dále Müllerová (2004, s. 27) rovněž podotýká, že „*FASB odvozuje svoji autoritu od delegování pravomocí vládními orgány, a to SEC a Státních účetních rad, ale finančně i řízením je závislá na nevládních organizacích. FASB je koncipována jako nezávislý orgán, který však zároveň na celém okolí závisí.*“

Regulace účetního výkaznictví ve Spojených státech vychází z principu zevšeobecnění, kdy se dlouhodobě používané a osvědčené postupy označí za standard. Základním cílem výkaznictví je poskytování relevantních informací, které jsou užitečné stávajícím i potenciálním investorům a věřitelům a které slouží k racionálnímu finančnímu a investičnímu rozhodování. Obdobně důležité jsou informace týkající se budoucích přijatých dividend, úroků a zisků z prodeje a rovněž informace o ekonomických zdrojích firem.

Co se uspořádání US GAAP týče, auditorská směrnice 69 zavedla tzv. hierarchii GAAP, ta je vymezena prostřednictvím čtyř kategorií (úrovní), které zobrazuje Tab. 2.1. Váha jednotlivých položek je dána kategorií, ve které se nachází, přičemž vyšší úroveň má přednost před níže postavenými vyhláškami.

Tab. 2.1 Hierarchie US GAAP

Kategorie (A) (nejvýznamnější)	Standardy a interpretace SFAS vydané FASB (1973 – dosud)	Názory Rady pro účetní standardy (APB) (1959–1972)	Bulletiny výzkumu v účetnictví vydané AICPA (1938–1958)
Kategorie (B)	Technické zprávy vydané FASB	Směrnice odvětvového auditu a účetní směrnice vydané AICPA	Prohlášení o pozici vydané AICPA
Kategorie (C)	Konsensus orgánu řešícího naléhavé otázky (EITF)	Bulletin k aplikaci účetní problematiky vydaný AICPA	
Kategorie (D) (nejméně významná)	Účetní interpretace vydané AICPA	Prováděcí směrnice vydané FASB	Převládající a rozšířené odvětvové zvyklosti

Zdroj: vlastní zpracování

Kategorie A a B jsou označovány za směrodatné, kategorie C a D za okrajové. Do nejvyšší kategorie A patří zejména Standardy finančního výkaznictví (SFAS, Statements of Financial Accounting Standards) a starší vyhlášky vydané předchůdci FASB. Druhá kategorie B je představována především technickými bulletiny, které nejsou formálně schváleny FASB, ale pouze veřejně připomínkovány a následně vydány. Kategorie C obsahuje prohlášení připravovaná účetními experty, k nimž se – na rozdíl od předchozích úrovní – nemá možnost odborná veřejnost vyjádřit. Kategorie D se skládá z dokumentů nezařazených do předchozích kategorií.

Čtyřúrovňová struktura z Tab. 2.1 byla v roce 2009 nahrazena Kodifikací účetních standardů. Ta měla pomoci s dosavadní nepřehledností a složitostí účetního systému US GAAP. Model založený na mnoha pramenech se díky tomuto kroku změnil na jednodušší model strukturovaný podle témat rozčleněných do několika základních oblastí. Jílek (2013, s. 52) vysvětluje, že „kodifikace změnila způsob odkazů na US GAAP. Dříve bylo třeba ve složité hierarchii předpisů US GAAP dohledat správný způsob vykazování určité operace, nově jsou veškeré platné předpisy pro danou operaci obsaženy v určitém tématu. Je třeba uvést, že US GAAP se kodifikací neměnily. Cílem kodifikace je zjednodušit práci s prameny US GAAP.“

2.3 Celosvětová harmonizace

Třetí proud harmonizace je představován **Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS**, které již byly krátce zmíněny v předchozích podkapitolách. Mezinárodní standardy prošly od svého vzniku několika změnami, nyní jsou platné dva typy standardů: první typ tvoří Mezinárodní účetní standardy (IAS) vydávané v letech 1973 až 2001, druhý pak Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které od roku 2001 nahradily při vydávání dříve používané IAS. Stávající Mezinárodní účetní standardy (IAS) zůstávají platné do té doby, dokud je případně neaktualizují a nenahradí nové standardy IFRS (Hakalová, 2010).

Mezinárodní účetní standardy začaly vznikat v 70. letech minulého století jako prostředek pro sjednocení účetního výkaznictví. V roce 1973 byl na základě dohody profesních účetních institucí deseti států¹⁷ založen **Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů** (IASC, International Accounting Standards Committee). Tato nezávislá soukromá profesní organizace měla za úkol vydávání standardů označovaných jako IAS. Počet profesních účetních institucí se s postupem času navyšoval – v roce 1983 se staly členem IASC všechny profesní organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních (IFAC, International Federation of Accountants) a v roce 2000 měl IASC 143 členů ze 104 zemí. Činnost výboru byla řízena Radou skládající se z představitelů 13 zemí jmenovaných Radou IFAC (Dvořáková, 2014).

Za 28 let svého fungování vydal Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů celkem 41 IAS standardů. Ve druhé polovině 90. let byly vytvořeny dvě pomocné instituce, které měly IASC pomoci s některými činnostmi. První z nich byl **Poradní sbor** (SAC, Standing Advisory Committee) složený z účetních odborníků, jehož cílem bylo diskutovat a připomínkovat strategie Rady, zapojovat do práce výboru odbornou veřejnost nebo vyhledávat pro IASC takové zdroje financování, které by neohrožily nezávislost této

¹⁷ Austrálie, Francie, Irsko, Japonsko, Kanada, Mexiko, Německo, Nizozemí, USA a Velká Británie.

instituce¹⁸. Jako druhý byl zřízen **Stálý interpretační výbor** (SIC, Standing Interpretations Committee), ten měl za úkol posuzovat sporné účetní problémy a vytvářet k nim interpretace vhodné ke sjednocení řešení těchto otázek v kontextu s vydanými standardy (Bohušová, 2013).

Na přelomu tisíciletí došlo k rozhodnutí o změně organizační struktury instituce vydávající mezinárodní standardy – cílem bylo zefektivnění fungování IASC. V tomto duchu Rada IASC jednohlasně schválila návrh na vytvoření **Rady pro tvorbu mezinárodních účetních standardů** (IASB – International Accounting Standards Board), která v roce 2001 od IASC převzala zodpovědnost za tvorbu nových standardů (nyní pojmenovaných IFRS). V současnosti má IASB 16 členů na plný úvazek, kteří jsou mimo jiné vybíráni také na základě geografického kritéria: 4 členové Rady mají být z Asie a Oceánie, 4 z Evropy, 4 ze Severní Ameriky, 1 z Afriky, 1 z Jižní Ameriky a 2 z jakékoliv světové oblasti¹⁹. Toto rozdělení členů IASB dokládá, že standardy jsou tvořeny s důrazem na jejich globální uplatnění. Celý soubor standardů prochází neustálým zkvalitňováním, aby odrážel nejlepší možné přístupy účetní praxe.

Rovněž v roce 2001 začala IASB fungovat pod záštitou nově vytvořené **Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy** (IASCF – International Accounting Standards Committee Foundation²⁰).²¹ Změnou prošlo také financování Nadace – za získávání potřebných finančních prostředků jsou odpovědní správci, příjmy plynou především prostřednictvím celosvětových příspěvků soukromých i veřejných institucí a z prodeje publikací.

¹⁸ Financování bylo řešeno prostřednictvím příspěvků od IFAC a dalších institucí a podporou od organizací zastoupených v Radě. Dalším zdrojem financování byly rovněž výtěžky z prodeje publikací.

¹⁹ IAS PLUS. *IASB Board membership* [online]. [cit. 2015-12-20]. Dostupné z www: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb-board>.

²⁰ V roce 2010 došlo k přejmenování Nadace IASCF na IFRS Foundation.

²¹ IAS PLUS. *About the International Accounting Standards Committee (IASC)* [online]. [cit. 2015-12-16]. Dostupné z www: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>.

Nadace IFRS podléhá stanovám, které byly v roce 2000 schváleny Radou IASC a které jsou pravidelně (každých 5 let) novelizovány a doplňovány tak, aby odpovídaly aktuálním potřebám a požadavkům. Nadace je řízena 22 členy správní rady, jejichž rozdělení je pevně dané: 6 členů má být z Asie a Oceánie, 6 z Evropy, 6 ze Severní Ameriky, 1 z Afriky, 1 z Jižní Ameriky a 2 z jakékoliv světové oblasti.²²

Změnám v novém miléniu se nevyhnuly ani dvě pomocné instituce: Poradní sbor SAC a Stálý interpretační výbor SIC. Nešlo však o žádné razantní transformace. SAC byl přejmenován na **IFRS Advisory Council**, jeho poslání se však nezměnilo: stále přijímá podněty odborné veřejnosti ke zlepšení činnosti IASB a informuje Radu o očekávaných dopadech připravovaných standardů. **Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví** (IFRIC, IFRS Interpretations Committee) v roce 2002 nahradil dosavadní interpretační výbor SIC a převzal jeho funkci tvorby interpretací umožňující jednotnou aplikaci IFRS v případě sporných otázek.

Jde-li o postup tvorby standardů, jedná se o veřejnou záležitost, kde mají své místo také názory a připomínky odborné veřejnosti. Dvořáková (2014) shrnuje celý postup následovně v Tab. 2.2.

²² INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS. *The IFRS Foundation* [online]. [cit. 2015-12-19]. Dostupné z [www: http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Pages/Home.aspx](http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Pages/Home.aspx).

Tab. 2.2 Obvyklý postup tvorby standardů

a	Návrh tématu (projektu) se žádostí o identifikaci a posouzení souvisejících otázek, zvážení, zda je problematiku nutno upravit samostatným standardem, či je-li možno daný problém řešit aplikací obecných zásad a definic v Koncepčním rámci (žádost o posouzení problému podávají odborníci pracující při IASB).
b	Studium národních úprav daného problému a řešení užívaných v praxi.
c	Konzultace s Poradním sborem (IFRS Advisory Council) o vhodnosti zařazení daného tématu (povinný krok).
d	Vytvoření poradní skupiny, která bude poskytovat radě doporučení při řešení projektu.
e	Publikování diskusních materiálů (discussion papers) k veřejnému připomínkování.
f	Publikování Zveřejněného návrhu (Exposure Draft), který muselo schválit nejméně 9 (pokud je přítomno méně než 16 členů rady) či 10 členů rady, k veřejnému připomínkování (povinný krok).
g	Publikování zdůvodnění závěrů v rámci Zveřejněného návrhu (povinný krok).
h	Posouzení připomínek ke Zveřejněnému návrhu obdržených ve stanovené lhůtě (povinný krok).
i	Uskutečnění veřejného slyšení či testů v praxi, pokud se budou jevit jako účelné.
j	Schválení standardu nejméně 9 (pokud je přítomno méně než 16 členů rady) či 10 hlasy (povinný krok).
k	Publikování zdůvodnění závěrů (basis for conclusions) v rámci standardu (povinný krok).

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořáková (2014)

2.3.1 Koncepční rámec IFRS

Důležitou součástí mezinárodních účetních standardů je Koncepční rámec. Jedná se o samostatnou úvodní část IAS/IFRS, která představuje určitý ideový základ standardů – principy a zásady, na nichž je celý systém založen. Podle Bohušové (2013, s. 47) „*Koncepční rámec vymezuje základní principy pro sestavování a předkládání finančních výkazů, vymezuje základní pojmy a uživatele účetních výkazů. Koncepční rámec nenahrazuje žádný standard, ale měl by sloužit jako výchozí bod při přípravě nových standardů, pomáhat při vytváření*

názoru auditorům, nedefinuje žádná standardní řešení, neruší a nenahrazuje individuální standardy. V některých případech však v současné době může dojít – a často i dochází – k odlišné úpravě v rámci Konceptčního rámce a individuálních standardů. V případě konfliktu je prioritní řešení podle konkrétního standardu před Konceptčním rámcem.“

Konceptní rámec IFRS se zaměřuje především na účetní závěrku. Vzhledem k tomu, že původní text Konceptčního rámce vznikl již v roce 1989, dochází v současné době k jeho přepracování a aktualizaci. Současná struktura Konceptčního rámce je zobrazena v Tab. 2.3.

Tab. 2.3 Současná struktura Konceptčního rámce IFRS

Číslo kapitoly	Název kapitoly	Poznámka
1.	Cíl účetního výkaznictví pro obecné účely	Nová, přepracovaná součást Konceptčního rámce.
2.	Koncept vykazující jednotky	Kapitola je ve fázi přípravy.
3.	Kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací	Nová, přepracovaná součást Konceptčního rámce.
4.	Konceptní rámec (1989): <ul style="list-style-type: none"> - základní předpoklady - prvky účetních výkazů - rozpoznání (uznání) prvků účetních výkazů - oceňování prvků účetních výkazů - koncept uchování kapitálu 	Zbývající text z původního Konceptčního rámce z roku 1989.

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořáková (2014)

3 Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky

Ačkoliv by se mohlo zdát, že světová ekonomika je ovládána nadnárodními korporacemi, opak je pravdou. Malé a střední podniky zaujímají zásadní postavení v ekonomikách všech vyspělých států, kde obvykle reprezentují naprostou většinu všech fungujících podniků. Právě tyto podniky jsou základním faktorem hospodářského vývoje a růstu a podstatnou měrou se podílejí na tvorbě pracovních příležitostí – například v Evropské unii tvoří malé a střední podniky až 99,8 % všech podniků a svou činností přispívají k zaměstnávání 67 % lidí²³ v nefinanční sféře²⁴. Vodáček (2004) vnímá největší výhody malých podniků zejména v jejich snadnějším zvládnutí všech nároků na řízení, v jejich organizační pružnosti (menší podniky mohou pružněji a rychleji reagovat na změny v podnikatelském prostředí) a celkové inovativnosti. Slabou stránkou malých a středních podniků je naopak menší možnost získávání potřebných zdrojů (tedy horší přístup k úvěrům, horší pozice na trhu) a slabší účinnost hospodářských procesů.

Jak je vidět, role malých a středních podniků je klíčová a společensky důležitá, a to jak z hlediska zaměstnanosti, tak z hlediska výkonu celé ekonomiky. Význam malých a středních podniků si velmi dobře uvědomuje i mezinárodní organizace IASB, která se stará o tvorbu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V rámci snahy o zapojení malých a středních podniků do probíhající harmonizace účetnictví, v rámci odstraňování překážek bránících těmto společnostem v podnikání na jednotném evropském trhu a v rámci úsilí o větší propojení světových trhů proběhly začátkem nového tisíciletí první debaty o vytvoření Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (dále IFRS pro SME). Po několika letech byly práce na standardu ukončeny a v roce 2009 vznikla výsledná podoba standardu IFRS pro SME. Vydaný standard IFRS pro SME obsahuje 230 stran, což

²³ Konkrétně mikropodniky zaměstnávaly v roce 2014 29,2 % zaměstnanců, malé podniky 20,4 % a střední podniky 17,3 %.

²⁴ EUROPEAN COMMISSION. *SME Performance Review – Annual Report on European SMEs 2014/2015* [online]. [cit. 2016-04-12]. Dostupné z www: http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/performance-review/index_en.htm#t_0_1.

znamená, že je desetkrát méně obsáhlý než plné IFRS, kromě toho je navíc věnován přímo problematice menších podnikatelských subjektů.

První část této kapitoly je věnována charakteristice, různým specifikům a vývoji malých a středních podniků. Velká část kapitoly se dále zabývá vývojem Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky a jeho bližšímu zkoumání a popisu, v textu je tak možné nalézt rovněž bližší popis 35 oddílů, které společně daný standard vytvářejí.

3.1 Charakteristika malých a středních podniků

Malé a střední podniky jsou podniky, jejichž počet zaměstnanců, roční obrat i suma aktiv nepřekračují určité stanovené hodnoty (konkrétní hranice pro řazení podniků dle jejich velikosti zobrazuje Tab. 3.1 – pro přeřazení do vyšší kategorie musí podnik překročit alespoň 2 ze 3 sledovaných kritérií). Malé a střední podniky (MSP) zdaleka převyšují počet velkých podnikatelských subjektů a jsou označovány jako základní zdroj inovací, růstu, konkurenceschopnosti a podnikatelského ducha.

Tab. 3.1 Kategorie účetních jednotek

Kategorie ÚJ	Obrat (mil. Kč)	Aktiva (mil. Kč)	Počet zaměstnanců
Mikro	do 18	do 9	do 10
Malá	do 200	do 100	do 50
Střední	do 1 000	do 500	do 250
Velká	nad 1 000	nad 500	nad 250

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíly mezi malými a velkými podniky jsou obvykle definovány nejen na základě výše zmíněných kvantitativních kritérií, ale také na základě kritérií kvalitativních. Paseková (2012) spatřuje zásadní rozdíly mezi malým a velkým podnikem v několika oblastech. Jedná se o rozdíly v organizačně právních formách a vnitropodnikových strukturách. Odlišnosti je možné vnímat i ve vztahu vlastníků (podnikatelů) a managementu – zatímco u menších podniků nemusí být tyto role oddělené, majitelé větších společností si obvykle na jejich

vedení najímají profesionální manažery. Rozdíl se projevují také v oblasti kapitálu a přístupu k vnějším zdrojům financování – menší podniky jsou považovány za rizikovější, a proto hůře shánějí potřebný kapitál. Poslední rozdíl mezi malými a velkými podniky se projevuje v možnostech odbytu a uplatňování marketingových strategií, kdy obě strany volí strategie v závislosti na svých možnostech, obecně však platí, že větší podniky mají širší pole působnosti a větší potenciál.

Malé a střední podniky jsou páteří české ekonomiky. Podle dostupných údajů Ministerstva průmyslu a obchodu z roku 2014²⁵ existoval 1 124 380 podniků, které se řadily mezi malé a střední, což v daném roce představovalo 99,84 % všech aktivních podnikatelských subjektů. MSP se podílely na tvorbě více než 1,7 milionů pracovních míst, čímž zaměstnávaly téměř 60 % lidí pracujících v soukromé sféře. Konkrétní údaje jsou představeny v Tab. 3.2. Tyto statistické údaje jasně dokazují, jak zásadní roli hrají malé a střední podniky v české ekonomice.

Při bližším zkoumání delší časové řady je možné pozorovat, že vývoj ve skupině malých a středních podniků vykazuje víceméně ve všech sledovaných charakteristikách (počet aktivních subjektů, počet zaměstnanců, výkony, přidaná hodnota, mzdové náklady, investice) stabilitu či pozitivní růst. Výkyvy lze spatřit především v letech 2008 a 2009, tedy v době začínající ekonomické krize. Dokument Ministerstva průmyslu a obchodu z května 2010²⁶ tuto situaci komentuje následovně: *„Sektor malého a středního podnikání hraje významnou roli při tvorbě pracovních příležitostí a obecně je důležitým faktorem sociální stability a hospodářského rozvoje. Tato úloha MSP ještě více vzrostla v době hospodářské krize. MSP byly v tomto období ekonomické recese na jednu stranu nejvíce postiženou skupinou podnikatelů. Na druhou stranu je toto období pro MSP příležitostí využít své pružnosti a nových příležitostí v hledání trhů a výrobního programu.“*

²⁵ MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Akční plán podpory malých a středních podnikatelů na rok 2016* [online]. [cit. 2016-02-12]. Dostupné z [www: http://www.mpo.cz/dokument167374.html](http://www.mpo.cz/dokument167374.html).

²⁶ MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2009* [online]. [cit. 2016-02-12]. Dostupné z [www: http://www.mpo.cz/dokument76524.html](http://www.mpo.cz/dokument76524.html).

Tab. 3.2 Malé a střední podniky v České republice v datech

Ukazatel		Rok 2014	Podíl (%)
počet aktivních subjektů	MSP	1 124 380	99,84
	celkem	1 126 153	100
počet zaměstnanců (tis. osob)	MSP	1 784	59,39
	celkem	3 004	100
výkony (mil. Kč)	MSP	4 381 517	49,38
	celkem	8 872 936	100
přidaná hodnota (mil. Kč)	MSP	1 434 205	53,11
	celkem	2 700 222	100

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů Ministerstva průmyslu a obchodu

Pouhý pohled na kvantitativní údaje plně nevypovídá o významu, jaký mají MSP v každé ekonomice. Malé a střední podniky zajišťují různé společenské a ekonomické přínosy. Veber (2012) zmiňuje například tyto:

- MSP garantují nejběžnější svobody, dávají šanci ke svobodnému uplatnění občanů a k samostatné realizaci lidí v produktivním věku.
- Představují určitý protipól ekonomické a politické moci. Lidé se v těchto firmách učí zodpovědnosti i tomu, jak efektivně přežít, jelikož jakýkoliv omyl může znamenat pád a vlastní ztrátu. Malí a střední podnikatelé nemají kam uniknout, důsledky případného neúspěchu nesou osobně.
- MSP reprezentují místní kapitál i vlastnické poměry. Efekty z podnikání zůstávají v daném regionu, nejsou odčerpávány do zahraničí. Podpora rozvoje malého a středního podnikání tak představuje cestu, jak rychle ekonomicky oživit určitý region.
- MSP působí proti posilování monopolních tendencí. Jsou sice ze strany monopolů neustále vytlačovány z trhu, přesto malé a střední podniky stále nacházejí nové možnosti a způsoby, díky nimž se mohou rozvíjet. Mimo jiné se MSP mohou angažovat v takových oblastech trhu, které nejsou pro větší podniky zajímavé.

- Provozní činnosti malých a středních podniků jsou obvykle méně náročné na energie a suroviny, jejich administrativa bývá méně rozsáhlá. Díky těmto skutečnostem mohou takové podniky mnohem citlivěji reagovat na potřeby trhu a změny ekonomických podmínek. Dále tyto skutečnosti dovolují MSP dosahovat konkurenčních cen i při výrobě v menších sériích, kdy není možné využít přínosů z ekonomiky rozsahu.

I přes řadu pozitiv, která s sebou malé a střední podnikání přináší, je třeba připomenout rovněž mnoho existujících omezení (Veber, 2012):

- MSP mají mnohem menší ekonomickou sílu a často také obtížnější přístup ke kapitálu, což značně omezuje možnost jejich rozvoje.
- Ačkoliv jsou MSP zmiňovány jako nositelé vysokého počtu inovací, jedná se obvykle o inovace nižších řádů, jelikož si malé nebo střední podniky běžně nemohou dovolit zaměstnávat špičkové vědce, manažery a další pracovníky.
- MSP mohou být ohroženy chováním velkých podniků a obchodních řetězců využívajících dumpingové ceny.
- Složitost a rostoucí počet právních předpisů klade na malé a střední podnikatele vysoké nároky.

3.2 Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky

Již delší dobu je v odborných kruzích vedena diskuse o tom, zda je u malých a středních podniků potřebná harmonizace. Zastánci harmonizace účetního výkaznictví spatřují její výhody především v lepší srovnatelnosti účetních výkazů, jelikož například pro zahraniční investory a mateřské podniky (v případě konsolidačních celků) je klíčová schopnost orientace v účetních závěrkách podniků. Navíc je nutné počítat s rostoucími globalizačními tendencemi, které se netýkají pouze velkých společností. Na druhé straně stojí odpůrci harmonizace, kteří argumentují tím, že malé a střední podniky obvykle nemají mezinárodní dosah, a proto kroky vedoucí k lepšímu mezinárodnímu srovnání nejsou potřeba a představují pouze další

zbytečnou zátěž. Faktem ovšem zůstává, že Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů IASB se začala tvorbou Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky zabývat již v roce 2003.

3.2.1 Struktura IFRS pro SME

Práce na standardu začala v roce 2003, cílem IASB bylo vytvořit mezinárodní standard účetního výkaznictví navržený tak, aby uspokojil potřeby finančního výkaznictví malých a středních podniků, které nejsou předmětem veřejného zájmu²⁷ a které zveřejňují účetní výkazy pro externí uživatele. Standard měl být odvozen z plných IFRS a vhodnými úpravami měl pokrývat potřeby jeho budoucích uživatelů. Paseková (2012, s. 20) zmiňuje, že Rada IASB vycházela z předpokladu, že standardy pro malé a střední podniky musí:

- *„představovat jednoduchou, vysoce kvalitní, srozumitelnou a vynutitelnou soustavu účetních standardů vhodnou pro malé a střední podniky na celém světě,*
- *minimalizovat obtížnost při sestavování účetních výkazů podle těchto standardů,*
- *postavit tyto standardy na stejném koncepčním rámci, jako jsou IFRS,*
- *umožnit snadný přechod k plným IFRS pro větší podniky nebo pro případ, že se pro ně podniky rozhodnou.“*

Po sérii připomínek byl standard vydán 9. července 2009. Na 230 stranách je celkem 35 oddílů, jejichž přehled obsahuje Tab. 3.3. Pro lepší pochopení samotného standardu byla radou IASB vydána rovněž důvodová zpráva a implementační příručka, která obsahuje ilustrativní účetní výkazy, prezentace účetní závěrky a seznam požadavků na zveřejnění.

²⁷ Paseková (2012, s. 20) definuje podniky, které nejsou předmětem veřejného zájmu, následovně: *„Jedná se o podniky, které neobchodují na veřejném trhu se svými pohledávkami nebo nástroji vlastního kapitálu nebo nechtějí vydat tyto nástroje na veřejný trh a nedrží aktiva značného objemu široké skupiny klientů.“*

Tab. 3.3 Zdroje oddílů v IFRS pro SME

Sekce (oddíly) ve standardu	Zdroje
Předmluva	Předmluva k IFRS
Oddíl	
1. Malé a střední podniky	
2. Koncepty a obecné principy/zásady	Koncepční rámec IASB IAS 1 Prezentace účetní závěrky po revizi v roce 2007
3. Prezentace účetní závěrky	IAS 1
4. Výkaz o finanční situaci	IAS 1
5. Výkaz o úplném výsledku a výsledovka	IAS 1
6. Výkaz o změnách VK a výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích min. let	IAS 1
7. Výkaz peněžních toků	IAS 7 Výkaz peněžních toků
8. Komentář (příloha) k účetní závěrce	IAS 1
9. Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka po novelizaci v roce 2008
10. Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	IAS 8
11. Základní finanční nástroje	IAS 32 Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejnění
12. Ostatní finanční nástroje	IAS 32 Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejnění
13. Zásoby	IAS 2 Zásoby
14. Investice do přidružených podniků	IAS 28 Investice do přidružených podniků
15. Investice do společných podniků	IAS 31 Účasti ve společných podnicích
16. Investice do nemovitostí	IAS 40 Investice do nemovitostí
17. Pozemky, budovy a zařízení	IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení
18. Nehmotný majetek jiný než goodwill	IAS 38 Nehmotná aktiva
19. Podnikové kombinace a goodwill	IFRS 3 Podnikové kombinace po revizi v roce 2008
20. Leasingy	IAS 17 Leasingy
21. Rezervy a podmíněné položky	IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
22. Závazky a vlastní kapitál	IAS 1, IAS 32
23. Výnosy	IAS 11 Stavební smlouvy

Sekce (oddíly) ve standardu	Zdroje
	IAS 18 Výnosy
24. Státní dotace	IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
25. Výpůjční náklady	IAS 23 Výpůjční náklady
26. Úhrady vázané na akcie	IFRS 2 Úhrady vázané na akcie
27. Snížení hodnoty aktiv	IAS 2, IAS 36 Snížení hodnoty aktiv
28. Zaměstnanecké požitky	IAS 19 Zaměstnanecké požitky
29. Daně z příjmů	IAS 12 Daně ze zisku
30. Převody cizích měn	IAS 21 Dopady změn cizích kurzů cizích měn
31. Hyperinflace	IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
32. Události po skončení účetního období	IAS 10 Události po skončení účetního období
33. Zveřejnění spřízněných stran	IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran
34. Specializované oblasti (odvětví)	IAS 41 Zemědělství, IFRS 6 Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
35. Přejít na IFRS pro SME	IFRS 1 První přijetí IFRS
Glosář	
Srovnávací tabulka	
Důvodová zpráva – samostatný materiál	
Implementační příručka (ilustrativní ÚZ, prezentace ÚZ a seznam požadavků na zveřejnění) – samostatný materiál	

Zdroj: vlastní zpracování dle Paseková (2012)

3.2.2 Podrobnější pohled na IFRS pro SME

Na následujících stránkách je možné najít bližší pohled na Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Všechny 35 oddílů standardu je popsáno a okomentováno v takovém pořadí, v jakém jsou obsaženy v samotném textu IFRS pro SME.

Oddíl 1: Malé a střední podniky

První oddíl popisuje rozsah působnosti standardu a charakteristiky malých a středních podniků. Za malé a střední podniky jsou označeny takové účetní jednotky, které nemají veřejnou odpovědnost a které zveřejňují univerzální účetní závěrku pro externí uživatele. Standard výslovně upozorňuje na to, že použije-li její jednotka s veřejnou odpovědností, její

ÚZ nesmí být označena jako ÚZ v souladu s IFRS pro SME – a to i v případě, pokud národní právní úprava takové konání umožňuje.

Oddíl 2: Koncepty a obecné principy

Druhý oddíl se zabývá cíli účetní závěrky MSP a kvalitativními charakteristikami, díky nimž jsou informace obsažené v účetní závěrce prospěšné. Oddíl mimo jiné obsahuje koncepty a základní principy, na nichž je účetní závěrka MSP založena.

Účelem účetní závěrky MSP je poskytování informací o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky. Dále ÚZ ukazuje výsledky hospodaření managementu, tedy to, jak management nakládá se zdroji, které mu byly svěřeny.

Jedná-li se o kvalitativní charakteristiky informací v účetní závěrce, standard se zabývá následujícími kategoriemi:

- **Srozumitelnost** – informace prezentované v účetní závěrce musí být pro její uživatele srozumitelné, není však možné vynechat podstatné informace pouze proto, že by mohly být pro některé uživatele obtížněji pochopitelné.
- **Relevance** – poskytované informace musí být relevantní pro uživatele, kteří na jejich základě musí provádět rozhodnutí.
- **Významnost** – informace je významná v případě, kdy její opomenutí nebo chybné uvedení může mít vliv na ekonomická rozhodnutí uživatelů, která jsou prováděna na základě ÚZ.
- **Spolehlivost** – informace je spolehlivá, pokud neobsahuje významné chyby, je neutrální a poctivě představuje to, co má prezentovat.
- **Obsah nad formou** – transakce i další události jsou účtovány a prezentovány v souladu s jejich obsahem a ekonomickou realitou, a ne pouze podle své právní formy.
- **Opatrnost** – nejistoty související s mnoha okolnostmi a událostmi se zveřejňují při dodržování zásady opatrnosti, což předpokládá použití určitého stupně obezřetnosti.

- **Úplnost** – informace obsažené v ÚZ musí být v rámci významnosti a přiměřených nákladů kompletní.
- **Srovnatelnost** – uživatelé musí být schopni porovnat jednotlivé ÚZ jak v čase, tak mezi různými účetními jednotkami. S tím souvisí také informování uživatelů o účetních pravidlech, která byla použita při sestavování ÚZ.
- **Včasnost** – dojde-li při vykazování informací k nepřiměřenému zpoždění, informace mohou ztratit relevanci – proto je nutné poskytovat veškeré informace v rámci období, v němž se uskutečňují ekonomická rozhodnutí uživatelů ÚZ.
- **Rovnováha mezi přínosem a náklady** – náklady na získání informace by neměly převýšit přínosy z této informace plynoucí.

Oddíl 3: Prezentace účetní závěrky

Třetí oddíl vysvětluje věrné zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a peněžních toků účetní jednotky v ÚZ. Dále se oddíl zabývá stanovením požadavků na soulad s IFRS pro SME a kompletní účetní závěrkou. Účetní závěrka musí obsahovat: výkaz o finanční situaci k datu závěrky, výkaz o úplném výsledku za účetní období, výkaz o změnách vlastního kapitálu za účetní období, výkaz o peněžních tocích za účetní období a přílohu zahrnující přehled podstatných účetních pravidel a jiné vysvětlující informace.

Oddíl 4: Výkaz o finanční situaci

Čtvrtý oddíl obsahuje informace, které jsou vykazovány ve výkazu o finanční situaci (tzn. v rozvaze), a způsoby, jak se tyto informace mají prezentovat. V rozvaze jsou prezentována aktiva, závazky a vlastní kapitál účetní jednotky k určitému okamžiku, obvykle ke konci účetního období. Oddíl se mimo jiné zabývá členěním aktiv a závazků podle délky jejich použitelnosti či splatnosti, kdy existuje skupina krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků.

Oddíl 5: Výkaz o úplném výsledku a výsledovka

V pátém oddíle je řešeno vykazování finanční výkonnosti účetní jednotky za dané období. Jsou zde rovněž stanoveny požadavky na potřebné informace a způsob jejich vykazování. Účetní jednotka se může rozhodnout, zda bude svůj úplný výsledek celkem

prezentovat v jednom nebo ve dvou výkazech. V případě jednoho výkazu se sestavuje výkaz o úplném výsledku, který obsahuje všechny položky výnosů a nákladů vykázané v období. Rozhodne-li se účetní jednotka pro prezentaci výsledků ve dvou výkazech, je nutné sestavit výsledovku a výkaz o úplném výsledku.

Oddíl 6: Výkaz o změnách VK a výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích

Šestý oddíl se zabývá požadavky na vykazování změn vlastního kapitálu účetní jednotky za období. K tomu slouží buď výkaz o změnách vlastního kapitálu, nebo výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích, pokud si účetní jednotka zvolí jeho sestavení a splní všechny podmínky.

Oddíl 7: Výkaz o peněžních tocích

Sedmý oddíl se zabývá informacemi vykazovanými ve výkazu o peněžních tocích a způsobem jejich prezentace. Výkaz o peněžních tocích (jinak také výkaz cash flow) informuje o změnách v penězích a peněžních ekvivalentech účetní jednotky za účetní období, přičemž samostatně jsou sledovány změny peněžních toků v souvislosti s provozní činností, investováním a financováním.

Oddíl 8: Příloha k účetní závěrce

Osmý oddíl popisuje principy, které jsou základem informací zveřejňovaných v příloze k ÚZ. Smyslem přílohy je doplnění informací, které jsou obsaženy v ostatních výkazech účetní závěrky, tedy v rozvaze, výkazu o úplném výsledku, výsledovce (je-li sestavována a prezentována), výkazu o změnách vlastního kapitálu, výkazu o výsledku a nerozdělených ziscích (je-li sestavován a prezentován) a výkazu o peněžních tocích.

Oddíl 9: Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

Devátý oddíl se zabývá okolnostmi, za nichž účetní jednotka sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, a postupy jejího sestavení. Prostor je věnován rovněž návodu na sestavení individuální účetní závěrky a kombinované účetní závěrky.

Mateřská společnost je povinna²⁸ předložit konsolidovanou účetní závěrku, v níž konsoliduje své investice v dceřiných společnostech. Standard IFRS pro SME nevyžaduje, aby mateřská společnost sestavovala individuální účetní závěrku za mateřskou účetní jednotku nebo za jednotlivé dceřiné společnosti. Stejně tak není standardem vyžadováno ani sestavování kombinované účetní závěrky dvou či více subjektů ovládaných jedním investorem.

Oddíl 10: Účetní pravidla, odhady a chyby

Desátý oddíl se zabývá volbou a aplikací účetních pravidel používaných při sestavování účetní závěrky, změnami v účetních odhadech a opravou a zveřejňováním chyb, které se vyskytly v účetních závěrkách minulých období.

Oddíl 11: Základní finanční nástroje

Jedenáctý oddíl se vztahuje na základní finanční nástroje a týká se všech účetních jednotek. Za finanční nástroj je považována smlouva, na jejímž základě vzniká finanční aktivum u jedné účetní jednotky a finanční závazek nebo nástroj vlastního kapitálu u jiné účetní jednotky. Oddíl 11 udává příklady základních finančních nástrojů, mohou jimi být např.: peníze; bankovní účty; držené krátkodobé obchodní dluhové cenné papíry a směnky; účty, platební poukázky a přijaté a poskytnuté půjčky; dluhopisy nebo podobné dluhové nástroje; investice do určitých druhů akcií nebo přísliby čerpání úvěru v případě, že příslib nebude možno vypořádat na čisté bázi v penězích. V oddílu je dále popsán postup oceňování, odúčtování a zveřejňování finančních aktiv a závazků.

Oddíl 12: Ostatní finanční nástroje

Dvanáctý oddíl se vztahuje na složitější finanční nástroje a transakce, které nejsou popsány v předchozím oddílu. Jedná se např. o: cenné papíry kryté aktivy; opce, kupní práva,

²⁸ Výjimku představují dva případy, kdy mateřská společnost konsolidovanou účetní závěrku sestavovat nemusí. Jedná se o situaci, kdy:

- a) mateřská společnost je sama dceřinou společností a konsolidovanou účetní závěrku tak sestavuje nejvyšší mateřská společnost,
- b) mateřská společnost má pouze dceřinou společnost, jež byla pořízena se záměrem jejího prodeje nebo vyřazení v rámci jednoho roku.

warranty, futures, forwardové kontrakty a úrokové swapy, které lze vypořádat v hotovosti nebo výměnou za jiný finanční nástroj; zajišťovací finanční nástroje, které splňují kritéria a jsou v souladu s požadavky tohoto oddílu; přísliby poskytnutí úvěru jiné účetní jednotce nebo přísliby čerpání úvěru v případě, že příslib bude možno vypořádat na čisté bázi v penězích. Oddíl dále popisuje oceňování, odúčtování a zveřejňování finančních aktiv a závazků a řeší rovněž problematiku zajišťovacího účetnictví.

Oddíl 13: Zásoby

Třináctý oddíl se věnuje principům vykazování a oceňování zásob, což jsou aktiva držaná za účelem prodeje, ve výrobním procesu určená k prodeji nebo aktiva ve formě surovin či materiálu, která jsou spotřebovávána ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb. Výjimku tvoří nedokončená výroba z dlouhodobých zakázek, finanční nástroje, biologická aktiva a zemědělská produkce – o těchto zásobách pojednávají jiné oddíly.

Oddíl 14: Investice do přidružených společností

Čtrnáctý oddíl zkoumá vykazování přidružených společností v konsolidované účetní závěrce. Kromě toho se vztahuje také na účetní závěrku investora, který není mateřskou společností, ale má investici v jedné či více přidružených společnostech. Přidruženou společností je nazývána účetní jednotka, v níž má investor podstatný vliv²⁹, ale která není dceřinou společností ani podílem ve společném podniku.

Oddíl 15: Investice do společných podniků

Patnáctý oddíl se týká společných podniků v konsolidované účetní závěrce a účetní závěrky investora, který není mateřskou společností, ale je spolupodílníkem v jednom nebo více společných podnicích. Společným podnikem se přitom rozumí smluvní dohoda, kdy dvě či více stran vykonávají hospodářskou činnost, která je předmětem spoulovládání – tedy

²⁹ Podstatným vlivem se rozumí taková pravomoc podílet se na rozhodování o finanční a provozní politice daného podniku, aniž by se jednalo o ovládnání nebo spoulovládání těchto politik. Obvykle se za podstatný vliv považuje přímé nebo nepřímé držení 20 a více procent hlasovacích práv přidružené společnosti, není-li prokázáno jinak.

smluvně dohodnutého společného ovládnání hospodářské činnosti firmy, na němž se spolupodílí dohodnou.

Oddíl 16: Investice do nemovitostí

O investicích do pozemků a budov pojednává šestnáctý oddíl. Investice do nemovitostí musí splňovat následující požadavek: jedná se o majetek, který je v držení vlastníka nebo nájemce v rámci finančního leasingu z důvodu příjmů z nájemného nebo kapitálového zhodnocení spíše než pro prodej v rámci běžného podnikání nebo pro použití ve výrobě, při dodávkách zboží či služeb nebo pro administrativní účely. V oddílu je zdůrazněno, že reálnou hodnotou s výsledkovým dopadem se účtují pouze investice do nemovitostí, jejichž reálná hodnota může být spolehlivě určena bez neúměrných nákladů nebo úsilí na pokračující bázi. Všechny ostatní investice do nemovitostí se účtují jako pozemky, budovy a zařízení podle modelu uvedeného v Oddílu 17 a zůstávají v kompetenci Oddílu 17 do té doby, dokud nebude k dispozici spolehlivé ocenění reálnou hodnotou a dokud se nebude předpokládat, že reálná hodnota bude spolehlivě určitelná na pokračujícím základě.

Oddíl 17: Pozemky, budovy a zařízení

Obsahem sedmnáctého oddílu je účtování pozemků, budov a zařízení. Dále se tento oddíl vztahuje na účtování těch investic do nemovitostí, jejichž reálná hodnota nemůže být spolehlivě určena bez neúměrných nákladů nebo úsilí. Pozemky, budovy a zařízení jsou definovány jako hmotná aktiva, která jsou využívána déle než jedno účetní období a která jsou používána ve výrobě, poskytování zboží nebo služeb, pro pronájem nebo z administrativních důvodů.

Oddíl 18: Nehmotná aktiva jiná než goodwill

Osmnáctý oddíl se věnuje účtování nehmotných aktiv, výjimku představuje goodwill, o němž pojednává Oddíl 19. Nehmotnými aktivy jsou identifikovatelná³⁰ nepeněžní aktiva bez

³⁰ Aktivum je identifikovatelné, pokud je oddělitelné od účetní jednotky nebo vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv.

fyzické podstaty, která nezahrnují finanční aktiva či práva k těžbě nerostů a k využívání nerostných zdrojů.

Oddíl 19: Podnikové kombinace a goodwill

Devatenáctý oddíl se zabývá účtováním goodwillu a podnikových kombinací – v tomto případě obsahuje návod na identifikaci nabyvatele, určení ceny podnikové kombinace a na přiřazení této ceny k nakoupeným aktivům, závazkům a rezervám na převzaté podmíněné závazky. Podniková kombinace vyjadřuje spojení samostatných účetních jednotek do jedné vykazující účetní jednotky, kdy nabyvatel obvykle získá možnost ovládat podnikatelské aktivity nabývané jednotky.

Oddíl 20: Leasingy

Dvacátý oddíl pojednává o účtování leasingu³¹ u nájemce i pronajímatele. Ustanovení oddílu se použije pro smlouvy, jimiž jsou převáděna práva k užití aktiva, i když je ve spojitosti s převodem nebo držením tohoto aktiva od pronajímatele požadována podstatná služba související s provozem nebo údržbou daného aktiva. V oddílu jsou rozlišeny dva typy leasingu: finanční, kdy jsou v podstatě převáděna všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím, a operativní, kdy se rizika a odměny spojené s vlastnictvím nepřevádějí.

Oddíl 21: Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Dvacátý první oddíl popisuje účetní problematiku, která se vztahuje k rezervám, podmíněným závazkům a podmíněným aktivům s výjimkou rezerv, které jsou upravovány jiným oddílem standardu IFRS pro SME (např. leasing, stavební smlouvy, závazky ze zaměstnaneckých požitků nebo daň ze zisku).

³¹ Podle tohoto oddílu se účtuje i o smlouvách, které nemají právní formu leasingu, ale jejich prostřednictvím je převáděno právo k užívání aktiva za určité platby, tedy jsou svou podstatou leasingem. Jedná se např. o smlouvy o outsourcingu, telekomunikační smlouvy týkající se využití kapacity nebo take-or-pay smlouvy.

Oddíl 22: Závazky a vlastní kapitál

Dvacátý druhý oddíl je věnován problematice závazků a vlastního kapitálu. V oddílu jsou obsaženy principy pro klasifikaci finančních nástrojů jako závazků nebo vlastního kapitálu a je možné v něm nalézt účtování kapitálových nástrojů.

Vlastní kapitál představuje podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků. Zahrnuje jak investice vlastníků účetní jednotky, tak i částky vzniklé v důsledku ziskové činnosti jednotky zadržené pro budoucí použití. Závazek reprezentuje současnou povinnost účetní jednotky, která je důsledkem minulých událostí a od jejíhož vypořádání se očekává úbytek zdrojů.

Oddíl 23: Výnosy

Dvacátý třetí oddíl se zabývá výnosy plynoucími zejména z prodeje zboží, z poskytování služeb, ze stavebních smluv, kde je účetní jednotka dodavatelem, nebo z užití aktiv účetní jednotky jinými subjekty, kdy vzniká úrok, licenční poplatky nebo dividendy³².

Oddíl 24: Státní dotace

Dvacátý čtvrtý oddíl obsahuje informace o vykazování, oceňování, zveřejňování a obecně účtování všech státních dotací. Pod pojmem státní dotace se rozumí podpora ze strany státu, která nabízí převod zdrojů na účetní jednotku výměnou za splnění určitých stanovených podmínek týkajících se činností této účetní jednotky. Státními dotacemi ovšem nejsou takové formy státní podpory, kdy nelze přiměřeně stanovit hodnotu, ani transakce se státem, které není možné odlišit od běžných obchodních transakcí dané účetní jednotky. Oddíl navíc nepokrývá ani státní podporu, která je poskytována formou daňových prázdnin, investičních pobídek, zrychlených odpisů nebo snížených daňových sazeb.

³² Některé další specifické typy výnosů jsou řešeny i v jiných oddílech tohoto standardu, jedná se např. o leasingové smlouvy, určité dividendy plynoucí z investic, změny reálné hodnoty finančních aktiv, finančních závazků nebo investic do nemovitostí apod.

Oddíl 25: Výpůjční náklady

Dvacátý pátý oddíl se vztahuje na problematiku účtování výpůjčních nákladů, což jsou úroky a ostatní náklady, které účetní jednotce vznikají v souvislosti s půjčováním fondů. Výpůjční náklady konkrétně zahrnují: úrokové náklady, které jsou vypočteny metodou efektivní úrokové míry, finanční částky související s finančním leasingem a kurzové rozdíly z půjček v cizí měně v takovém rozsahu, v jakém jsou pokládány za úpravu úrokových nákladů.

Oddíl 26: Úhrady vázané na akcie

Dvacátý šestý oddíl je zasvěcen účtování úhrad vázaných na akcie, a to včetně těch vypořádaných kapitálovými nástroji, vypořádaných v hotovosti nebo včetně transakcí, kdy účetní jednotka získá nebo nakoupí zboží nebo služby a smluvní podmínky umožňují vybrat si, zda bude transakce vypořádána klasickou platbou, nebo emisí kapitálových nástrojů.

Oddíl 27: Snížení hodnoty aktiv

Dvacátý sedmý oddíl pojednává o snížení hodnoty veškerých aktiv³³. Ke ztrátě ze snížení hodnoty dochází v případě, pokud účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku – ta je daná buď částkou, kterou je možné získat z prodeje aktiva, sníženou o náklady spojené s prodejem, nebo hodnotou z užívání takového aktiva – v potaz je brána ta vyšší z obou částek.

Oddíl 28: Zaměstnanecké požitky

Jako zaměstnanecké požitky, kterými se zabývá dvacátý osmý oddíl, jsou označovány všechny formy protihodnot poskytované účetní jednotkou svým zaměstnancům za jimi poskytnuté služby. Zaměstnanecké požitky, které tento oddíl upravuje, se vztahují k jednomu ze čtyř typů:

³³ Výjimku představují aktiva, pro něž požadavky na vykazování snížení hodnoty stanovují jiné oddíly standardu IFRS pro SME, tedy např. odložené daňové pohledávky, aktiva vyplývající ze zaměstnaneckých požitků, finanční aktiva zahrnutá v Oddíle 11 a 12, investice do nemovitostí oceňované reálnou hodnotou nebo biologická aktiva.

- krátkodobé zaměstnanecké požitky – např. příspěvky na sociální zabezpečení nebo krátkodobá placená volna – jedná se o zaměstnanecké požitky plně splatné během 12 měsíců po konci období, kdy zaměstnanci poskytli související služby;
- zaměstnanecké požitky splatné po skončení pracovního poměru – např. penze;
- jiné dlouhodobé zaměstnanecké požitky – např. dovolená za výsluhu, studijní volno nebo požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti – takové zaměstnanecké požitky, které nejsou plně splatné během 12 měsíců po konci období, kdy zaměstnanci poskytli související služby;
- požitky při ukončení pracovního poměru – tyto požitky jsou spjaté s rozhodnutím účetní jednotky ukončit se zaměstnancem pracovní poměr před datem jeho řádného odchodu do důchodu nebo s rozhodnutím zaměstnance dobrovolně ukončit svůj pracovní poměr výměnou za tyto požitky.

Oddíl 29: Daně ze zisku

Dvacátý devátý oddíl se zaměřuje na daně ze zisku a pro účely standardu zahrnuje všechny domácí i zahraniční daně založené na zdanitelných ziscích, což zahrnuje také daně vybírané srážkou, které jsou placené dceřinou či přidruženou společností nebo společnými podniky při výplatách dividend vykazující účetní jednotce. Oddíl dále popisuje účtování daně ze zisku. Standardem je požadováno, aby účetní jednotka vykazovala současné i budoucí daňové dopady transakcí a jiných událostí, které byly vykázány v účetní závěrce – to zahrnuje i splatnou a odloženou daň³⁴.

Oddíl 30: Převody cizích měn

Třicátý oddíl popisuje, jakými způsoby může účetní jednotka provádět své zahraniční aktivity – buď může mít transakce v cizí měně, nebo může mít zahraniční jednotky. Kromě toho si může účetní jednotka zvolit, zda bude svou účetní závěrku prezentovat v cizí měně. V oddílu je dále možné najít informace o tom, jak zahrnout transakce v cizí měně a zahraniční

³⁴ Splatná daň představuje daň spjatou s běžným nebo minulým obdobím. Odložená daň představuje daň uplatnitelnou v budoucích obdobích – vzniká v důsledku přechodných rozdílů mezi účetním a daňovým pojetím účetních případů.

jednotky do ÚZ účetní jednotky nebo jak převést ÚZ na měnu vykazování. V oddíle je rovněž řešena problematika funkční měny, což je měna primárního ekonomického prostředí, v němž daná účetní jednotka operuje (běžně se tedy jedná o prostředí, ve kterém účetní jednotka převážně vytváří a utrácí peníze).

Oddíl 31: Hyperinflace

Třicátý první oddíl je věnován účetním jednotkám, jejichž funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky. Na takovou účetní jednotku jsou kladeny speciální požadavky při sestavování účetní závěrky, je totiž nutné, aby byly vyloučeny dopady hyperinflace na účetní výkazy. Oddíl nestanovuje konkrétní míry, podle nichž se dá ekonomika označit jako hyperinflační, místo toho doporučuje provést posouzení všech dostupných informací, a to včetně následujících náznaků hyperinflace:

- Obyvatelstvo upřednostňuje držení svého majetku v nepeněžních aktivech nebo ve stabilnější cizí měně.
- Obyvatelstvo neuvažuje o peněžních částkách v lokální měně, nýbrž ve stabilnější cizí měně (jejím prostřednictvím mohou být vyjádřeny rovněž ceny).
- Úrokové sazby, platy a ceny jsou vázány na cenový index.
- Kumulativní míra inflace v průběhu tří po sobě jdoucích let se blíží nebo překračuje 100 %.

Oddíl 32: Události po skončení účetního období

Třicátý druhý oddíl se týká definování událostí po skončení účetního období a stanovení principů vykazování, oceňování a zveřejňování těchto událostí. Jedná se o příznivé i nepříznivé události, které se vyskytnou mezi koncem účetního období a okamžikem, kdy je ÚZ schválena k vydání. Je možné rozlišit dva typy takovýchto událostí: prvním typem jsou události poskytující důkaz o podmínkách, jež existovaly k datu závěrky, druhým jsou události svědčící o podmínkách, které vznikly až po skončení účetního období (jsou zde zahrnuty všechny události až do okamžiku schválení účetní závěrky k vydání).

Oddíl 33: Zveřejnění spřízněných stran

Třicátý třetí oddíl ukládá účetním jednotkám zveřejňovat v účetní závěrce upozornění na možnost, že finanční situace a výsledek dané účetní jednotky byly ovlivněny existencí spřízněných stran a transakcemi a nesplacenými částkami s takovými stranami. Spřízněnou stranou se přitom rozumí osoba nebo účetní jednotka, která je spřízněná s vykazující účetní jednotkou (tedy jednotkou, která sestavuje ÚZ). Může se např. jednat o osobu nebo blízké členy rodiny, kteří jsou členy klíčového managementu vykazující účetní jednotky nebo kteří ovládají či spoluovládají účetní jednotku. V případě spřízněné účetní jednotky jsou podmínky rozsáhlejší, stačí však splnění kterékoliv z nich – účetní jednotka může být spřízněnou stranou např. tehdy, pokud:

- spolu s vykazující účetní jednotkou je členem stejné skupiny,
- účetní jednotka je přidruženou společností nebo společným podnikem jiné účetní jednotky,
- obě účetní jednotky jsou spolupodílňiky třetí účetní jednotky a další.

Oddíl 34: Specializované činnosti

Třicátý čtvrtý oddíl poskytuje návod na účetní výkaznictví malým a středním podnikům, jež se zabývají jedním ze tří typů specializovaných činností: zemědělstvím, těžební činností a licencovanými službami.

Oddíl 35: Přejít na IFRS pro malé a střední podniky

Třicátý pátý oddíl je posledním oddílem celého standardu a je určen jednotkám, které poprvé přecházejí na Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, a to bez ohledu na to, zda dříve vykazovaly dle plných IFRS, podle národních účetních standardů, podle jiného souboru všeobecně uznávaných zásad nebo dle jakýchkoliv jiných

rámců. Jednotky, které na IFRS pro SME přecházejí poprvé³⁵, musí tento oddíl aplikovat na svou první účetní závěrku, která je v souladu s tímto standardem.

³⁵ Každá účetní jednotka může na IFRS pro SME poprvé přecházet pouze jednou – pokud účetní jednotka používala IFRS pro SME, následně na jedno nebo více účetních období toto používání přerušila a nyní se opět rozhodla tento standard přijmout, nevztahují se na toto další přijetí specifické výjimky, zjednodušení a ostatní požadavky tohoto oddílu.

4 Komparativní analýza vybraných odlišností

Cílem čtvrté kapitoly této práce je komparativní analýza vybraných odlišností mezi třemi vybranými variantami vedení účetnictví: vedením účetnictví na základě Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, vedením účetnictví podle českých účetních předpisů a vedením účetnictví na základě plných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tyto tři zmíněné varianty jsou následně porovnávány na základě šesti zvolených kritérií, která představují: náklady na vedení účetnictví, složitost vedení účetnictví, náročnost na sestavování účetních výkazů pro daňové účely, náročnost na porozumění účetním výkazům ze strany jejich uživatelů, vliv vztahů účetní jednotky se zahraničními subjekty a míra rizika při provádění jednotlivých variant. Existuje celá škála možností, jak provést komparativní analýzu, první část kapitoly se proto zaměřuje na výčet a stručný popis nejčastěji používaných metod vícekriteriálního rozhodování. Pro samotnou komparativní analýzu vybraných odlišností, která je obsahem druhé části této kapitoly, byla vybrána Saatyho metoda párového srovnávání, která je jednou z nejpoužívanějších metod vícekriteriálního hodnocení. Tato metoda byla vybrána zejména z toho důvodu, že oproti ostatním zmíněným metodám poskytuje přesnější výsledky výpočtů a dovoluje rozhodovateli lépe vyjádřit jeho preference.

4.1 Vícekriteriální rozhodování

V životě i v podnikání je možné setkat se s mnoha situacemi, ve kterých je nutné vybrat nejlepší možnou variantu na základě určitých rozhodovacích kritérií, přičemž tato kritéria obvykle nebývají ve vzájemném souladu. To znamená, že varianta, která se jeví jako nejlepší na základě hodnocení podle jednoho kritéria, nemusí být nejlépe hodnocená podle ostatních kritérií. Tento problém řeší analýza vícekriteriálních rozhodovacích úloh, jež se zaměřuje na řešení konfliktu mezi vzájemně protikladnými kritérii. V praxi to znamená, že aplikace metod vícekriteriálního rozhodování umožňuje výběr pouze jedné varianty, která bude podkladem pro konečné rozhodnutí. (Jablonský, 2007)

Fotr (2010, s. 153) zmiňuje, že „základním aspektem při hodnocení variant je počet kritérií hodnocení. Čím je počet kritérií (ale i variant) vyšší, tím je toto hodnocení složitější.“

Dále také uvádí základní specifika rozhodování, mezi něž patří:

- **Multikriteriální charakter rozhodovacích problémů** – na rozdíl od monokriteriálních rozhodovacích problémů, které jsou v praxi spíše výjimkou a jejichž řešení je dáno seřazením variant podle hodnot jediného zkoumaného kritéria, jsou multikriteriální problémy podstatně častější a vyžadují posouzení a hodnocení variant jejich řešení z více než jednoho hlediska (kritéria).
- **Neaditivnost kritérií** – obtížnost úloh vícekriteriálního rozhodování vyplývá rovněž ze způsobu vyjádření kritérií v závislosti na jejich povaze. Kritéria vyjádřena v rozdílných měrných jednotkách nejsou aditivní.
- **Smíšený soubor kritérií** – třetím specifikem vícekriteriálního rozhodování je to, že často existují smíšené soubory kritérií, kde se mísí kritéria kvantitativního charakteru (tzn. číselně vyjádřená kritéria, např. počet vyrobených kusů nebo náklady na jeden vyrobený kus) s kritérii, která mají kvalitativní povahu (tzn. že dopad daného kritéria na určitou variantu není možné kvantifikovat, lze je vyjádřit pouze slovně, např. posouzení dobrého jména dodavatele).

Úlohy vícekriteriálního rozhodování se dělí na dvě skupiny v závislosti na způsobu definování množiny rozhodovacích variant. První skupinu tvoří úlohy vícekriteriálního hodnocení variant – v tomto případě jsou varianty určeny jejich konkrétním výčtem nebo seznamem. Druhá skupina je tvořena úlohami vícekriteriálního programování, kdy varianty nejsou určeny explicitně, ale jsou dány pouze soustavou omezujících podmínek. Pro účely této diplomové práce je dále pracováno pouze s **úlohami vícekriteriálního hodnocení variant**.

V úlohách vícekriteriálního hodnocení variant se pracuje s definovanou množinou rozhodovacích variant $X = \{X_1, X_2, \dots, X_n\}$, které jsou hodnoceny na základě kritérií Y_1, Y_2, \dots, Y_k . Každá varianta X_i , $i=1, 2, \dots, n$ je podle daných kritérií popsána vektorem kriteriálních hodnot $(y_{i1}, y_{i2}, \dots, y_{ik})$. Úlohy vícekriteriálního hodnocení variant tak mohou být

vyjádřeny ve tvaru tzv. kritériální matice, která je zobrazena pomocí vzorce (4.1), kdy v i -tém řádku se nachází vektor kritériálních hodnot varianty X_i .

$$\begin{matrix}
 & Y_1 & Y_2 & \cdots & Y_K \\
 X_1 & y_{11} & y_{12} & \cdots & y_{1k} \\
 X_2 & y_{21} & y_{22} & \cdots & y_{2k} \\
 \vdots & \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\
 X_n & y_{n1} & y_{n2} & \cdots & y_{nk}
 \end{matrix} \quad (4.1)$$

Jablonský (2007) definuje tři základní cíle vícekritériálního hodnocení variant:

- **Výběr jedné varianty** – v určitých případech je účelné, pokud je ze všech variant zvolena jedna, která bude následně představovat východisko pro konečné rozhodnutí. Jedná se o tzv. kompromisní variantu. Výběr jedné varianty se jako cíl používá např. při hledání lokality pro realizaci určité investice, při výběrovém řízení pro určitou zakázku apod. Jedná se tedy o situace, kdy je pro rozhodovatele nejdůležitější pouze nejlepší varianta a další varianty v pořadí ho již zpravidla nezajímají.
- **Uspořádání variant** – představuje obecnější cíl než výběr konkrétní kompromisní varianty, v tomto případě je rozhodovatelem požadováno uspořádání variant od „nejlepší“ po „nejhorší“. Na tomto místě je ovšem nutné zdůraznit, že vícekritériální rozhodování vychází z vyjádření preferencí rozhodovatele, proto pojmy „nejlepší varianta“ či „nejhorší varianta“ závisí z velké části na tom, jak je rozhodovatel definuje. Nejde tedy o tak objektivní seřazení, jakého by bylo možné dosáhnout v monokritériálních rozhodovacích úlohách na základě jediného zkoumaného kritéria. Uspořádání variant je využíváno např. při spotřebitelských průzkumech, při srovnávání států (např. v případě hodnocení vyspělosti zemí) nebo tam, kde má pro rozhodovatele význam informace o celkovém uspořádání hodnoceného souboru jednotek.
- **Klasifikace variant** – třetí cíl představuje situaci, kdy jde rozhodovateli zejména o rozdělení variant do několika tříd (skupin). Celkový počet tříd závisí na dané úloze, může se jednat pouze o dvě třídy (např. v případě hodnocení výsledků přijímacího řízení to budou třídy přijatí a nepřijatí uchazeči), ale

možné je i podrobnější členění (např. více či méně detailní ABC klasifikace při hodnocení klientů v peněžních ústavech).

4.1.1 Metody stanovení vah kritérií

Pro vícekritériální hodnocení variant je používána celá řada metod, některé jsou jednodušší, jiné jsou zase poměrně složité. Většina těchto metod má nicméně společnou jednu věc: po rozhodovateli je požadováno, aby určitým způsobem vyjádřil své preference vzhledem k jednotlivým kritériím zahrnutým do modelu. Vzhledem k tomu, že jednotlivá kritéria mohou být pro rozhodovatele různě významná, jsou ke stanovení důležitosti kritérií (a jejich kvantitativnímu vyjádření) využívány tzv. **váhy kritérií** (občas označované jako koeficienty významnosti). Jedná se o číselně vyjádřený odraz důležitosti sledovaných cílů, které jsou transformovány právě do jednotlivých kritérií. Čím důležitější je kritérium pro rozhodovatele, tím je jeho váha vyšší a naopak. Fotr (2010, s. 163) zmiňuje, že „*pro dosažení srovnatelnosti vah souboru kritérií, které mohou být stanoveny různými metodami, se tyto váhy zpravidla normují tak, aby jejich součet byl roven jedné.*“³⁶

Metody pro stanovení vah kritérií se dělí na dvě hlavní skupiny: **metody přímého stanovení vah**, mezi něž patří bodová stupnice, alokace 100 bodů a metoda stanovení vah kritérií porovnáním kritérií pomocí jejich preferenčního pořadí, a **metody založené na párovém srovnání významnosti kritérií**, kdy je možné použít metodu párového srovnávání a Saatyho metodu. Jednotlivé metody jsou detailněji představeny v následujícím textu.

Bodová stupnice

První metodou přímého stanovení vah kritérií je hodnocení pomocí bodové stupnice. Základním krokem je volba bodové stupnice, která se odvíjí od rozdílů ve významnosti jednotlivých kritérií – před jejím stanovením je proto vhodné zamyslet se nad vztahem nejvíce a nejméně významného kritéria, jelikož právě tato dvě kritéria budou určovat výsledné rozpětí

³⁶ Některé metody stanovení vah kritérií přímo pracují s normovanými váhami kritérií. Pokud jsou výsledkem nenormované váhy, stanoví se jejich normovaná hodnota jako podíl váhy a součtu vah všech kritérií.

celé stupnice. Příkladem jednodušší stupnice může být pětibodová stupnice (1, 2, 3, 4, 5), potřebuje-li však rozhodovatel využít přesnější stupnici s vyšší rozlišovací schopností, používá se devítibodová stupnice (1, 2, 3, ..., 9). Další postup spočívá v přiřazování bodů jednotlivým kritériím podle pravidla, kdy platí, že čím je podle rozhodovatele kritérium významnější, tím vyšší počet bodů je mu přiřazen.

Alokace 100 bodů

Metoda alokace 100 bodů je založena na podobném principu jako předchozí metoda přímého stanovení vah kritérií pomocí bodové stupnice. Jak je patrné ze samotného názvu metody, hodnotitel má v tomto případě k dispozici 100 bodů, které podle svého uvážení rozděluje mezi jednotlivá kritéria shodně s jejich významností. Váha kritéria je následně dána počtem přidělených bodů. Rozhodovatel musí během přidělování bodů dbát na to, aby využil všech 100 bodů, které má k dispozici, což může být oproti předchozí metodě obtížnější zejména v případě, kdy existuje větší počet navzájem porovnávaných kritérií.

Preferenční pořadí

Metoda přímého stanovení vah kritérií využívající preferenční pořadí jednotlivých kritérií je oproti bodové stupnici i alokaci 100 bodů značně jednodušší. Je založena na pouhém uspořádání kritérií od nejdůležitějšího po to nejméně důležité³⁷. Kritériu, které je rozhodovatelem zvoleno jako nejdůležitější, je následně přiřazena hodnota k (k představuje celkový počet kritérií), druhému nejdůležitějšímu kritériu hodnota $k-1$, třetímu $k-2$ a tak dále, dokud nejméně důležitému kritériu neodpovídá hodnocení číslem 1.

³⁷ Takovýto postup představuje případ **přímého uspořádání** kritérií, které je ovšem velmi obtížné v případě rozsáhlého souboru kritérií, jelikož rozhodovatel musí současně posuzovat význam všech kritérií z daného souboru. Proto je ve složitějších případech používáno **etapové uspořádání**. „*Jak již napovídá jeho název, pořadí kritérií se stanovuje v několika etapách, a to v závislosti na počtu kritérií. V každé etapě se určuje nejvýznamnější a nejméně významné kritérium. Tato kritéria se před další etapou ze souboru kritérií vypustí a postup se opakuje s redukováným souborem kritérií. Jestliže tedy nejvýznamnější kritérium zjištěné v i -té etapě označíme m_i a nejméně významné kritérium ve stejné etapě n_i , je pak preferenční pořadí kritérií v rámci celého souboru určeno posloupností $m_1, m_2, m_3, \dots, n_3, n_2, n_1$.*“ (Fotr, 2010, s. 166)

Metoda párového srovnávání

Metoda párového porovnávání (někdy také nazývána Fullerovým trojúhelníkem) se řadí k metodám založeným na párovém srovnání významnosti kritérií. Pro tyto metody je typické zjišťování preferenčních vztahů dvojic kritérií. V případě metody párového srovnávání je pro každé kritérium zjišťován počet jeho preferencí vzhledem ke všem ostatním kritériím obsaženým v souboru. Takovéto určování preferencí může být založeno na schématu zobrazeném v Tab. 4.1, kdy v trojúhelníkové matici rozhodovatel u každé dvojice kritérií určuje, které kritérium je pro něj důležitější (tzn. které kritérium uvedené v řádku upřednostňuje před kritériem uvedeným ve sloupci). Preferovanější kritérium je následně označeno jedničkou, méně preferované nulou.

Tab. 4.1 Tabulka pro zjišťování preferencí u metody párového srovnávání

Kritérium	K ₁	K ₂	K ₃	...	K _n	Počet preferencí
K ₁		1	0	...	1	
K ₂			0	...	0	
K ₃					0	
...					...	
K _{n-1}					1	
K _n						

Zdroj: vlastní zpracování dle Fotr (2010)

Pro každé kritérium se dále stanoví počet preferencí f_i , který je dán součtem jedniček v řádku daného kritéria a součtem nul v jeho sloupci. Na základě výsledných preferencí každého kritéria jsou vypočteny normované váhy kritérií, výpočet se řídí vztahem

$$v_i = \frac{f_i}{\sum_{i=1}^n f_i} \quad (4.2)$$

přičemž celkový počet provedených srovnání je dán výrazem

$$\sum_{i=1}^n f_i = \frac{n \cdot (n-1)}{2}, \quad (4.3)$$

kde v_i normovaná váha i -tého kritéria,

- f_i počet preferencí i -tého kritéria,
 n počet kritérií.

Fotr (2010, s. 168) zdůrazňuje, že „určitou nevýhodou stanovení vah kritérií v metodě párového porovnávání podle vztahu (4.2) je, že pokud počet preferencí určitého kritéria je nulový, bude nulová i jeho váha, i když se nejedná o zcela bezvýznamné kritérium. Proto se někdy uplatňuje pro stanovení vah kritérií jiný vztah, který spočívá ve zvýšení počtu preferencí u každého kritéria o jednu.“ V takovém případě musí být upraven rovněž jmenovatel:

$$v_i = \frac{f_i + 1}{n + \sum_{i=1}^n f_i}. \quad (4.4)$$

Výše zmíněný vztah je představen na příkladu v Tab. 4.2, kde jsou porovnány výsledné váhy nejprve podle vztahu (4.1), později podle upraveného vzorce (4.4). Rozdíl je jasně patrný u čtvrtého kritéria K_4 , kdy se při použití upraveného vztahu (4.4) změnila váha tohoto kritéria z 0,00 na 0,04.

Tab. 4.2 Tabulka zjištěných preferencí

Kritérium	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	Počet preferencí	Výsledné váhy (1)	Výsledné váhy (2)
K1		0	1	1	1	1	1	5	0,24	0,21
K2			1	1	1	1	1	6	0,29	0,25
K3				1	0	1	0	2	0,09	0,11
K4					0	0	0	0	0,00	0,04
K5						1	0	3	0,14	0,14
K6							0	1	0,05	0,07
K7								4	0,19	0,18

Zdroj: vlastní zpracování dle Fotr (2010)

Dalším omezením metody párového srovnávání je fakt, že při stanovování preferencí není možné zohlednit odlišnou míru významnosti jednoho kritéria oproti jinému kritériu

(nelze tedy říci, kolikrát je určité kritérium významnější než jiné kritérium), metoda totiž nabízí pouhou možnost srovnání podle toho, zda vybrané kritérium je významnější či nikoliv.

Je vidět, že metoda párového srovnávání má řadu omezení, její největší výhodou je však schopnost určit pořadí kritérií na základě jejich významnosti tím způsobem, že dochází k porovnání každého kritéria s každým – tento postup je tak jasně spolehlivější než předchozí představené metody, zejména pokud se jedná o soubor s rozsáhlejším počtem kritérií.

Saatyho metoda stanovení vah kritérií

Druhou metodou založenou na párovém srovnání významnosti kritérií je Saatyho metoda, která eliminuje omezení předchozí metody Fullera trojúhelníku. V případě Saatyho metody jde o jednu z nejpoužívanějších metod odhadu vah kritérií, kdy rozhodovatel, podobně jako u Fullera trojúhelníku, porovnává všechny možné dvojice kritérií. „*Stupeň důležitosti jednoho kritéria před druhým zde však vyjadřuje rozhodovatel v celočíselné stupnici 1 až 9, kde hodnota 1 odpovídá tomu, že dvojice kritérií má stejnou důležitost, hodnota 9 tomu, že důležitost jednoho kritéria absolutně převyšuje důležitost kritéria druhého. Pokud je jedno kritérium méně důležité než druhé, použije se pro vyjádření takové preference převrácená hodnota celých čísel z uvedené stupnice.*“ (Jablonský, 2007, s. 276) Porovnání jednotlivých kritérií vede k sestavení Saatyho matice S.

$$S = \begin{matrix} & k_1 & k_2 & \dots & k_j \\ \begin{matrix} k_1 \\ k_2 \\ \vdots \\ k_i \end{matrix} & \begin{pmatrix} 1 & s_{12} & \dots & s_{1j} \\ \frac{1}{s_{12}} & 1 & \dots & s_{2j} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ s_{i1} & s_{i2} & \dots & 1 \end{pmatrix} & & & \end{matrix}, \quad (4.5)$$

kde s_{ij} je prvek Saatyho matice představující odhad podílu vah i-tého a j-tého kritéria. (Krajňák, 2014)

První krok je tedy podobný jako při použití metody párového srovnávání. Na rozdíl od této zmíněné metody se však v Saatyho metodě kromě směru preference dvojic kritérií určuje

rovněž velikost takovéto preference, k čemuž je obvykle používáno bodové vyjádření ze zvolené bodové stupnice. Saaty např. doporučuje používat pro vyjádření velikosti preferencí bodovou stupnici opatřenou deskriptory³⁸, která je znázorněna v Tab. 4.3.

Tab. 4.3 Saatyem doporučená bodová stupnice s deskriptory

Počet bodů	Deskriptor
1	Kritéria jsou stejně významná.
3	První kritérium je slabě významnější než druhé.
5	První kritérium je dosti významnější než druhé.
7	První kritérium je prokazatelně významnější než druhé.
9	První kritérium je absolutně významnější než druhé.

Zdroj: vlastní zpracování dle Fotr (2010)

Po vyjádření preferencí a srovnání všech dvojic kritérií vznikne pravá část matice velikosti preferencí, jak ji představuje Tab. 4.4.

Tab. 4.4 Preference dvojic kritérií v Saatyho metodě

Kritérium	K ₁	K ₂	K ₃	K ₄	K ₅	K ₆	K ₇
K ₁		1/2	2	6	2	3	2
K ₂			2	7	2	4	2
K ₃				3	1	2	1/2
K ₄					1/3	1/2	1/4
K ₅						2	1/2
K ₆							1/2
K ₇							

Zdroj: vlastní zpracování dle Fotr (2010)

³⁸ Fotr (2010, s. 172) zmiňuje, že „v některých případech může být Saatyem doporučená bodová stupnice zavádějící, zejména význam jednotlivých deskriptorů“, a proto spíše doporučuje využít následující postup:

- „uspořádat kritéria dle významu od nejvíce preferovaného po nejméně důležité,
- stanovit rozpětí stupnice (kolikrát je nejdůležitější kritérium významnější než nejméně důležité kritérium),
- při stanovení preferencí uplatňovat upravenou stupnici, přičemž tato stupnice nemusí být celočíselná, např. hodnotitel může říci, že jedno kritérium je 1,5krát významnější než kritérium druhé.“

Váhy kritérií se pro účely této práce stanoví aproximativním způsobem, a to z geometrických průměrů řádků Saatyho matice. To znamená, že je třeba pronásobit všechny prvky pro každý řádek a určit n-tou odmocninu z výsledného součinu, kde n je počet prvků. Geometrické průměry všech řádků se poté znormují, tedy vydělí součtem všech geometrických průměrů. Tento postup je zobrazen v Tab. 4.5.

Výpočet geometrického průměru např. pro první kritérium vypadá následovně: $\sqrt[7]{1 \cdot 0,5 \cdot 2 \cdot 6 \cdot 2 \cdot 3 \cdot 2} = 1,84$. Aby bylo možné vyjádřit výsledné váhy, je nutné tento geometrický průměr vydělit číslem 8,4 (součet geometrických průměrů všech kritérií).

Tab. 4.5 Saatyho matice a dopočtené váhy kritérií

Kritérium	K ₁	K ₂	K ₃	K ₄	K ₅	K ₆	K ₇	Geometrický průměr	Výsledné váhy
K ₁	1	1/2	2	6	2	3	2	1,84	0,22
K ₂	2	1	2	7	2	4	2	2,39	0,29
K ₃	1/2	1/2	1	3	1	2	1/2	0,96	0,11
K ₄	1/6	1/7	1/3	1	1/3	1/2	1/4	0,32	0,04
K ₅	1/2	1/2	1	3	1	2	1/2	0,96	0,11
K ₆	1/3	1/4	1/2	2	1/2	1	1/2	0,58	0,07
K ₇	1/2	1/2	2	4	2	2	1	1,35	0,16

Zdroj: vlastní zpracování dle Fotr (2010)

4.2 Vymezení variant a kritérií pro Saatyho metodu

Pro další postup je nutné vymežit základní údaje, z nichž budou veškeré další výpočty vycházet. Je potřeba znát jak varianty, které budou navzájem porovnávány, tak kritéria, na jejichž základě bude srovnávání variant probíhat.

Pro potřeby této práce byly vybrány celkem tři varianty:

V₁ – účetní jednotka vede účetnictví na základě Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME)

V₂ – účetní jednotka vede účetnictví dle národní účetní legislativy, tedy českých účetních předpisů

V₃ – účetní jednotka vede účetnictví na základě plných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)

Posuzovaná kritéria u jednotlivých variant jsou následující:

Prvním kritériem (K₁) jsou **náklady**, které musí účetní jednotka vynaložit na vedení účetnictví v případě určité varianty. Jedná se např. o náklady na zaměstnance, náklady na odborná školení, náklady na účetní software, případně náklady spojené s využitím externího poradenství – obecně tedy jde o náklady, které se při zvolených variantách mohou výrazně lišit. Nejnižší náklady je možné předpokládat u druhé varianty, kdy účetní jednotka vede účetnictví na základě českých účetních předpisů, naopak nejvyšší náklady budou souviset se zavedením IFRS, tedy s první variantou (účetnictví na základě IFRS pro SME) a třetí variantou (účetnictví podle plných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví).

Druhým kritériem (K₂) je **složitost vedení účetnictví** z pohledu účetní jednotky. Kritérium zkoumá, jak moc jednotlivé varianty zatěžují účetní jednotku jednak při samotném účtování a jednak při zpracování a sestavování účetní závěrky. Jako nejméně složité se toto kritérium jeví pro druhou variantu, při níž stačí postupovat podle české účetní legislativy. Nejsložitější variantou pro vedení účetnictví je pak varianta třetí, která v českých podmínkách počítá s účtováním dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Třetí kritérium (K₃) představuje **náročnost na sestavování účetních výkazů pro daňové účely**. Kritérium hodnotí, jak jsou jednotlivé varianty v tomto ohledu složité a o kolik pracnější je zpracování daňových podkladů. Daňový základ je v České republice založen na českých účetních předpisech, a to bez ohledu na vliv Mezinárodních účetních standardů, jak je

popsáno v § 23 odstavci 2 zákona o daních z příjmů. Z toho vyplývá, že nejméně náročná bude pro účetní jednotky druhá varianta s vedením účetnictví podle české účetní legislativy, jelikož české účetnictví je do značné míry propojeno s českými daňovými předpisy. Nejnáročnější z hlediska daňových účelů je pak první a třetí varianta s použitím Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Čtvrté kritérium (K₄) znázorňuje **náročnost na porozumění účetním výkazům** ze strany jejich uživatelů. Tyto uživatele je možné rozdělit na externí (investoři, banky, věřitelé, dodavatelé, odběratelé, státní orgány a další) a interní (vlastníci, podnikový management), přičemž každá skupina má své specifické informační potřeby. Z pohledu tohoto kritéria mají výhodu obě varianty využívající Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, tedy první varianta s IFRS pro SME a třetí varianta s plnými IFRS, protože tyto mezinárodní standardy jsou využívány celosvětově a nevyžadují znalost národního účetnictví. Oproti tomu druhá varianta (vedení účetnictví dle českých účetních předpisů) není takto široce uplatnitelná a porozumění výkazům, které jsou sestavovány na jejím základě, může být obtížnější.

Páté kritérium (K₅) zkoumá vliv **vztahů účetní jednotky se zahraničními subjekty** na způsob vykazování, kdy vykazování podle IFRS může značně zjednodušit zahraniční podnikové transakce. V tomto případě se tedy, stejně jako u čtvrtého kritéria, jeví jako značně výhodnější první a třetí varianta. Obě tyto varianty pracují s využitím Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které jsou v případě napojení účetní jednotky na přeshraniční aktivity podstatně výhodnější než pouhé použití českých účetních předpisů ve druhé variantě.

Šestým kritériem (K₆) je **míra rizika**, které může vzniknout při provádění jednotlivých variant. Toto riziko zahrnuje mimo jiné případné chyby při přechodu na určitou variantu či při provádění účetních operací. Větší pravděpodobnost chyb (a tedy i větší míra rizika) je předpokládána u třetí varianty – vedení účetnictví na základě plných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, kdy se účetní jednotka musí vypořádat s rozdíly mezi národním systémem a mezinárodními standardy.

4.3 Saatyho metoda párového porovnání

V předchozí podkapitole byly popsány tři varianty vedení účetnictví, mezi nimiž se bude následně rozhodovat, a bylo zvoleno celkem šest kritérií, na jejichž základě bude rozhodování probíhat.

Prvním krokem je výběr bodové stupnice, která bude sloužit k hodnocení jednotlivých kritérií. Pro tento účel poslouží Saatyem doporučená bodová stupnice s deskriptory, která byla již dříve představena v Tab. 4.3. Při porovnávání jednotlivých kritérií je každému porovnávanému páru přidělen určitý počet bodů podle toho, které kritérium je vnímáno jako významnější, a to podle následujícího klíče:

- 1 bod – Kritéria jsou stejně významná.
- 3 body – První kritérium je slabě významnější než druhé.
- 5 bodů – První kritérium je dosti významnější než druhé.
- 7 bodů – První kritérium je prokazatelně významnější než druhé.
- 9 bodů – První kritérium je absolutně významnější než druhé.

Na základě těchto informací je možné vytvořit Saatyho matici preferencí a pomocí geometrického průměru dopočítat výsledné váhy každého kritéria, jak je zobrazeno v Tab. 4.6.

Tab. 4.6 Saatyho matice preferencí

Kritérium	K ₁	K ₂	K ₃	K ₄	K ₅	K ₆	Geometrický průměr	Výsledné váhy
K ₁	1	3	3	1/5	1/5	1/3	0,7023	0,0832
K ₂	1/3	1	1/3	1/7	1/5	1/5	0,2932	0,0347
K ₃	1/3	3	1	1/5	1/5	1/3	0,4870	0,0577
K ₄	5	7	5	1	3	3	3,4110	0,4043
K ₅	5	5	5	1/3	1	3	2,2361	0,2650
K ₆	3	5	3	1/3	1/3	1	1,3077	0,1550

Zdroj: vlastní zpracování

Zmeškal (2009) uvádí, že „podmínkou relevantního hodnocení je, aby Saatyho matice byla konzistentní, tedy aby prvky byly lineárně nezávislé.“ Ověření konzistence je provedeno v Tab. 4.7, a to na základě vztahu (4.6), který představuje koeficient konzistence. Podmínka konzistentnosti matice je podle Zmeškala splněna, pokud platí, že $CR \leq 0,1$.

$$CR = \frac{CI}{RI}, \quad (4.6)$$

kde RI je náhodný index, jehož hodnota se odvíjí od počtu kritérií, a CI představuje index konzistence daný vztahem (4.7).

$$CI = \frac{\lambda_{max} - N}{N - 1}, \quad (4.7)$$

kde λ_{max} představuje největší vlastní číslo matice a N zastupuje celkový počet kritérií.

Tab. 4.7 Ověření konzistence

Kritérium	Konzistence	Váha	λ	CI	RI	CR
K₁	0,5462	0,0832	6,5612	0,1122	1,24	0,0905
K₂	0,2235	0,0347	6,4318	0,0864	1,24	0,0697
K₃	0,3752	0,0577	6,5013	0,1003	1,24	0,0809
K₄	2,6123	0,4043	6,4617	0,0923	1,24	0,0745
K₅	1,7433	0,2650	6,5777	0,1155	1,24	0,0932
K₆	0,9747	0,1550	6,2888	0,0578	1,24	0,0466

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je vidět v Tab. 4.7, všechna použitá kritéria splňují dříve zmíněný požadavek konzistence $CR \leq 0,1$, proto je možné pokračovat v dalších výpočtech. Dalším krokem je zpracování matice absolutních užitností (viz Tab. 4.9), která dává do souvislosti vybraná kritéria (K_1 až K_6) s jednotlivými variantami (V_1 až V_3). Postupuje se na základě Tab. 4.8, která k popisu důležitosti jednotlivých kritérií pro hodnocenou variantu využívá slovní hodnoticí systém.

Tab. 4.8 Hodnocení důležitosti kritéria vzhledem k variantě

Kritérium \ Varianta	V1	V2	V3
K1 – náklady	spíše vyšší	spíše nižší	vysoké
K2 – složitost vedení	střední	nízká	vysoká
K3 – náročnost pro daň. účely	vysoká	nízká	vysoká
K4 – náročnost na porozumění úč. výkazům	spíše vyšší	spíše nižší	vysoká
K5 – vztahy se zahraničím	důležité	spíše nedůležité	důležité
K6 – míra rizika	spíše vyšší	spíše nižší	vysoká

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě slovního hodnocení v Tab. 4.8 je možné sestavit číselné bodování pro matici absolutních užitností (Tab. 4.9). Toto bodování využívá pětibodový hodnoticí systém od jedné do pěti, kde 1 bod představuje hodnocení kritéria jako nízké (příp. nedůležité) a 5 bodů hodnotí kritérium jako vysoké (příp. důležité)³⁹.

Tab. 4.9 Matice absolutních užitností

Kritérium \ Varianta	V1	V2	V3
K1	4	2	5
K2	3	1	5
K3	5	1	5
K4	4	2	5
K5	5	2	5
K6	4	2	5

Zdroj: vlastní zpracování

Poslední krok celého výpočtu představuje sestavení matice vážených užitností v Tab. 4.10. Prostřednictvím zkombinování Saatyho matice preferencí (Tab. 4.6), která ukazuje výsledné váhy (tedy důležitost) jednotlivých kritérií, s maticí absolutních užitností (Tab. 4.9),

³⁹ Převod slovního hodnocení na číselné bodování: 1 – nízké / nedůležité, 2 – spíše nižší / spíše nedůležité, 3 – střední / středně důležité, 4 – spíše vyšší / spíše důležité, 5 – vysoké / důležité.

kteřá hodnotí důležitost zvolených kritérií pro jednotlivé varianty, je vidět celková užitnost (TU) každé varianty na základě zvolených kritérií.

Tab. 4.10 Matice vážených užitností

Kritérium \ Varianta	V ₁	V ₂	V ₃
K ₁	0,3330	0,1665	0,4162
K ₂	0,1042	0,0347	0,1737
K ₃	0,2886	0,0577	0,2886
K ₄	1,6171	0,8086	2,0214
K ₅	1,3251	0,5301	1,3251
K ₆	0,6200	0,3100	0,7749
TU	4,2880	1,9075	5,0000

Zdroj: vlastní zpracování

V případě matice vážených užitností (Tab. 4.10) je celková užitnost TU minimalizační, což znamená, že čím nižší je výsledná hodnota TU u dané varianty, tím lepší je celkové postavení této varianty.

4.3.1 Vyhodnocení výsledků

Jak je vidět z výsledků celkové užitnosti TU v Tab. 4.10, z pohledu malé nebo střední firmy v podmínkách České republiky se jako nejlepší varianta vedení účetnictví jeví V₂, tedy vedení účetnictví podle národní účetní legislativy (českých účetních předpisů). Tento výsledek je dán několika faktory:

- Náklady na vedení účetnictví, které musí účetní jednotka při této variantě vynaložit, jsou jednoznačně nejmenší, jelikož není třeba shánět kvalifikovaný personál (či školit současný personál) pro práci s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.
- Složitost vedení účetnictví není tak vysoká jako v případě obou variant využívajících zkrácené či plné IFRS. Při vedení účetnictví podle českých účetních předpisů se navíc takovéto výstupy dají použít i pro daňové účely, což u účetnictví vedeného na základě plných IFRS či IFRS pro SME není možné a je

to vyloučeno i samotným zákonem o daních z příjmů, který říká, že „pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření, a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů“. To mimo jiné znamená, že kromě účetnictví vedeného na základě IFRS je nutné vést rovněž účetnictví upravené podle národních předpisů, z něhož je možné zjistit základ daně⁴⁰, což zvyšuje celkové náklady účetní jednotky.

- Z pohledu českého podniku je varianta V₂ nejméně náročná na porozumění účetním výkazům, jelikož účetnictví vedené podle českých účetních předpisů nevyžaduje žádné další odborné znalosti potřebné k rozklíčování zaznamenaných údajů. Na druhou stranu je však tato varianta vázána spíše na domácí trh, jelikož použití českých účetních předpisů značně limituje možnosti vztahů se zahraničními subjekty.
- Varianta vedení účetnictví na základě národních účetních předpisů se rovněž vyznačuje nejmenší mírou rizika – stále existuje možnost výskytu chyb v účetnictví, toto riziko je ovšem značně menší než v případě přechodu na IFRS pro SME či plné IFRS a následného účtování podle těchto mezinárodních předpisů.

Na druhé straně je ovšem nutné vzít v potaz fakt, že hodnocení variant probíhalo z pohledu české účetní jednotky. Není možné zapomínat na to, že účetní jednotky musí používat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví ve chvíli, kdy jsou emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu. V tomto případě jsou kótované obchodní společnosti povinny účtovat a sestavovat svou účetní závěrku na základě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Kromě toho se pro účtování a sestavení účetní závěrky podle IFRS mohou rozhodnout také účetní jednotky, které jsou dceřinou nebo přidruženou společností a jejichž mateřská společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku na základě pravidel IFRS (zákon o účetnictví zde ovšem v

⁴⁰ Další možností je úprava daňového základu zjištěného podle IFRS na daňový základ podle českých účetních předpisů, tento postup ovšem není optimální. Jak zmiňuje Procházka (2010): „Vznikají problémy se správností konverze z IFRS závěrek na daňový základ; bez povinnosti vést dvojí účetnictví není možné ověřit správnost a úplnost konverze, čímž vzniká prostor pro daňové úniky.“

§ 19a odst. 7 dodává, že „rozhodnutí o použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky a stanovení účetního období, od kterého budou mezinárodní účetní standardy používány, podléhá schválení nejvyšším orgánem této účetní jednotky“).

U mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky je situace složitější – standard IFRS pro SME v současné době není součástí evropských právních předpisů a otázka jeho povinného zavedení v rámci členských zemí EU stále není dořešena, což znamená, že rozhodnutí o jeho použití je v kompetenci jednotlivých členských států. Některé evropské státy, například Velká Británie nebo Irsko, již IFRS pro SME do svých účetních systémů adoptovaly, jiné (včetně České republiky) se však stále řídí především svými národními účetními systémy.

5 Závěr

Malé a střední podniky dlouhodobě představují naprostou většinu podnikatelských subjektů působících a podnikajících jak v členských státech Evropské unie, tak i v ostatních ekonomikách světa. Tyto společnosti jsou páteří všech světových ekonomik a představují významný zdroj růstu, konkurenceschopnosti, tvorby pracovních míst, přidané hodnoty a inovací. I přesto, jaká důležitost je malému a střednímu podnikání přikládána, až donedávna neexistoval žádný výraznější prostředek, který by umožňoval plošnou harmonizaci malých a středních podniků, což by těmto účetním jednotkám umožnilo lépe se zapojit do podnikání na společném evropském, potažmo světovém trhu a umožnilo odstranit překážky k získání zahraničních investorů a zahraničního kapitálu. Teprve v polovině roku 2009 vydala Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME), který měl odstranit dosavadní absenci harmonizace účetnictví malého a středního podnikání.

Cílem této diplomové práce bylo především porovnání užitečnosti různých variant vedení účetnictví se zaměřením na IFRS pro SME, a to z pohledu malých a středních firem působících v České republice. Při zpracování diplomové práce byly použity metody deskripce, komparace, syntézy, analýzy a vícekritériálního rozhodování. Pro dosažení cíle bylo nutné pochopení širších souvislostí, které byly rozebrány v jednotlivých kapitolách.

První část práce se věnovala obecněji harmonizaci účetnictví a jejím třem hlavním proudům. Prvním z nich byla harmonizace účetnictví na evropském kontinentu v rámci zemí Evropské unie. Tato harmonizace ovlivňuje všechny členské státy Unie včetně České republiky. Druhý směr účetní harmonizace byl představen prostřednictvím amerických národních účetních standardů, tedy tzv. US GAAP. Jedná se o nejstarší systém harmonizace účetnictví, jenž se skládá ze všeobecně uznávaných účetních principů založených na obecných zásadách. Posledním směrem mezinárodní harmonizace účetnictví jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, které jsou tvořeny Radou pro tvorbu mezinárodních účetních standardů, jejíž členové jsou vybíráni mimo jiné na základě geografického kritéria, což zdůrazňuje snahu o globální uplatnění vytvářených standardů.

V druhé části práce byl prostor věnován charakteristice malých a středních podniků, jejich podrobnější klasifikaci a analýze jejich silných a slabých stránek. Dále byly rovněž podány informace o situaci malých a středních podniků v České republice. Následně byla pozornost zaměřena na bližší zkoumání samotného Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, který obsahuje celkem 35 oddílů.

Poslední část práce se zabývala komparativní analýzou vybraných odlišností, která se soustředila na srovnání užitečnosti vybraných variant vedení účetnictví z pohledu malých a středních firem působících v České republice. Na začátku kapitoly byly přiblíženy různé metody vícekritériálního rozhodování, s jejichž pomocí by bylo možné komparativní analýzu provést. Pro samotnou analýzu byla díky svým výhodám zvolena Saatyho metoda párového porovnávání. Saatyho metodou byly následně prostřednictvím šesti zvolených kritérií hodnoceny tři varianty vedení účetnictví, a to vedení účetnictví na základě IFRS pro SME, vedení účetnictví podle českých účetních předpisů a vedení účetnictví na základě plných IFRS. Rozhodování o důležitosti jednotlivých kritérií a jejich vlivu na vybrané varianty bylo konzultováno s pracovníky účetního oddělení malého českého podniku.

Získané výsledky ukázaly, že pro malé a střední podniky je nejvýhodnější variantou vedení účetnictví podle jeho národní úpravy. Tato výhodnost je dána nízkými náklady oproti ostatním variantám, nižší složitostí vedení i menší náročností na porozumění účetním výkazům. Výhodou je rovněž bezproblémové použití výkazů pro daňové účely a oproti vedení účetnictví podle plných či zjednodušených IFRS také zanedbatelná míra rizika. V souvislosti s těmito výsledky je však namístě zmínit fakt, že aplikaci IFRS obecně provází vyšší kvalita účetních informací ve srovnání se situací, kdy jsou používány výkazy založené pouze na národní úpravě účetnictví a národních účetních standardech. Přejít na IFRS pro SME by bylo možné malým a středním podnikům doporučit v případě, pokud by došlo k jeho přijetí Evropskou komisí a k adopci jednotlivými členskými státy Evropské unie do svých národních účetních systémů. Jako hlavní přínosy vykazování podle IFRS pro SME lze předpokládat usnadnění přístupu ke kapitálu, zvýšení užitečnosti dat pro interní rozhodování manažerů a zvýšení důvěryhodnosti podniků z pohledu jejich obchodních partnerů.

Seznam použité literatury

Odborné knihy:

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*. Brno: Policy Research Center, 2013. 276 s. ISBN 978-80-87909-00-3.

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

- [3] FOTR, Jiří a Lenka ŠVECOVÁ. *Manažerské rozhodování: postupy, metody a nástroje*. 2. vyd. Praha: Ekopress, 2010. 474 s. ISBN 978-80-86929-59-0.

- [4] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.

- [5] JABLONSKÝ, Josef. *Operační výzkum: kvantitativní modely pro ekonomické rozhodování*. 3. vyd. Praha: Professional Publishing, 2007. 323 s. ISBN 978-80-86946-44-3.

- [6] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.

- [7] KOLEKTIV AUTORŮ. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

- [8] MCKEITH, John and Bill COLLINS. *Financial Accounting and Reporting*. 2. vyd. London: McGraw-Hill Education, 2013. 790 s. ISBN 978-0-077-13836-3.

- [9] PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.
- [10] SAATY, L. Thomas. *The Analytic Hierarchy Process: Planning, Priority Setting, Resource Allocation*, Columbus: McGraw-Hill, 1980. ISBN 0-07-054371-2.
- [11] ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS praktické aplikace 2015*. Praha: Institut certifikace účetních, 2015. 330 s. ISBN 978-80-8671-699-2.
- [12] VEBER, Jaromír a Jitka SRPOVÁ. *Podnikání malé a střední firmy*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 332 s. ISBN 978-80-247-4520-6.
- [13] VODÁČEK, Leo a Olga VODÁČKOVÁ. *Malé a střední podniky: konkurence a aliance v Evropské unii*. Praha: Management Press, 2004. 192 s. ISBN 80-7261-099-6.
- [14] ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2006. 184 s. ISBN 80-245-1046-4.

Odborné články:

- [15] HINKE, Jana, Denisa PLACHÁ a Milan HRDÝ. Výzkum v oblasti IAS/IFRS – komparace řešení účetního systému IAS/IFRS s účetním systémem podle právních předpisů ČR. *Český finanční a účetní časopis*. 2007, č. 4, s. 36–52. ISSN 1802-2200.
- [16] KRAJŇÁK, Michal. IAS/IFRS as One of the Tools of Accounting Harmonization in the European Union. In: *International Conference on European Integration 2014: Proceedings of the 2nd International Conference on European Integration 2014*. Ostrava: VŠB - Technical University of Ostrava, 2014. s. 372–381. ISBN 978-80-248-3388-0.

- [17] MEJZLÍK, Ladislav. Možnosti a rizika technologického řešení převodu českých účetních závěrek do IFRS. *Český finanční a účetní časopis*. 2006, č. 1, s. 84–98. ISSN 1802-2200.
- [18] MÜLLEROVÁ, Libuše. Proces tvorby US GAAP (jako inspirace pro tvorbu českých účetních standardů). *Acta Oeconomica Pragensia*. 2004, č. 1, s. 22–41. ISSN 0572-3043.
- [19] MÜLLEROVÁ, Libuše, Marie PASEKOVÁ a Eva HÝBLOVÁ. Analýza vývoje účetnictví a výkaznictví malých a středních podniků. *Český finanční a účetní časopis*. 2010, č. 1, s. 20–36. ISSN 1802-2200.
- [20] PROCHÁZKA, David. IFRS a daně: Analýza výhod a nevýhod jednotlivých přístupů. *Auditor*. 2010, č. 9, s. 26–30. ISSN 1210-9096.
- [21] ZMEŠKAL, Zdeněk. Vícekriteriální hodnocení variant a analýza citlivosti při výběru produktů finančních institucí. In: *7. mezinárodní konference Finanční řízení podniků a finančních institucí*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2009. ISBN 978-80-248-2059-0.

Internetové zdroje:

- [22] BUSINESS INSIDER. *The NYSE Makes Stock Exchanges Around The World Look Tiny* [online]. [cit. 2015-12-06]. Dostupné z www: <http://www.businessinsider.com/global-stock-market-capitalization-chart-2014-11>.
- [23] EFRAG – EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP. *EFRAG Facts* [online]. [cit. 2015-11-15]. Dostupné z www: <http://www.efrag.org/Front/c1-262/EFRAG-Facts.aspx>.
- [24] ENCYCLOPÆDIA BRITANNICA. *European Atomic Energy Community (Euratom)* [online]. [cit. 2015-11-01]. Dostupné z www: <http://www.britannica.com/topic/European-Atomic-Energy-Community>.

- [25] EUR-LEX. *European Union legal acts* [online]. [cit. 2015-11-05]. Dostupné z www: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=URISERV:ai0032&from=CS>.
- [26] EUR-LEX. *Treaty establishing the European Coal and Steel Community, ECSC Treaty* [online]. [cit. 2015-11-01]. Dostupné z www: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:xy0022>.
- [27] EUROPEAN COMMISSION. *SME Performance Review – Annual Report on European SMEs 2014/2015* [online]. [cit. 2016-04-08]. Dostupné z www: http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/performance-review/index_en.htm#t_0_1.
- [28] EVROPSKÁ KOMISE. *Evropská iniciativa „Small Business Act“ podporuje malé podniky a posiluje růst – tisková zpráva* [online]. [cit. 2015-11-21]. Dostupné z www: http://ec.europa.eu/ceskarepublika/press/press_releases/11_218_cs.htm.
- [29] EVROPSKÁ UNIE. *Nariadení, směrnice a další právní akty* [online]. [cit. 2015-11-05]. Dostupné z www: http://europa.eu/eu-law/decision-making/legal-acts/index_cs.htm.
- [30] FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Board Members* [online]. [cit. 2015-12-09]. Dostupné z www: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1218220131802>.
- [31] IAS PLUS. *About the International Accounting Standards Committee (IASC)* [online]. [cit. 2015-12-16]. Dostupné z www: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>.
- [32] IAS PLUS. *IASB Board membership* [online]. [cit. 2015-12-20]. Dostupné z www: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifs-ic/iasb-board>.

- [33] INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS. *The IFRS Foundation* [online]. [cit. 2015-12-19]. Dostupné z www: <http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Pages/Home.aspx>.
- [34] MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Akční plán podpory malých a středních podnikatelů na rok 2016* [online]. [cit. 2016-02-12]. Dostupné z www: <http://www.mpo.cz/dokument167374.html>.
- [35] MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2009* [online]. [cit. 2016-02-12]. Dostupné z www: <http://www.mpo.cz/dokument76524.html>.
- [36] ÚČETNÍ KAVÁRNA. *Jednoduché účetnictví – účetní relikv?* [online]. [cit. 2015-11-27]. Dostupné z www: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d34634v44252-jednoduche-ucetnictvi-ucetni-relikv/>.

Právní předpisy:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. července 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách některých forem společností (78/660/EHS).

Sedmá směrnice Rady ze dne 13. června 1983, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS).

Osmá směrnice Rady ze dne 10. dubna 1984, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 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.

Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.

Seznam zkratk

- APB – Accounting Principles Board, Rada pro účetní standardy
- CAP – Committee on Accounting Procedure, Komise pro účetní postupy
- EFRAG – Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví
- EHS – Evropské hospodářské společenství
- ESUO – Evropské společenství uhlí a oceli
- Euratom – Evropské společenství pro atomovou energii
- FASB – Financial Accounting Standards Board, Rada pro standardy finančního výkaznictví
- IAS – Mezinárodní účetní standardy
- IASB – International Accounting Standards Board, Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů
- IASC – International Accounting Standards Committee, Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů
- IASCF – International Accounting Standards Committee Foundation, Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy
- IFAC – International Federation of Accountants, Mezinárodní federace účetních
- IFRIC – IFRS Interpretations Committee, Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
- IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
- IFRS pro SME – Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky
- MSP – malé a střední podniky
- NYSE – New York Stock Exchange, newyorská burza
- SAC – Standing Advisory Committee, Poradní sbor
- SEC – Securities and Exchange Commission, Komise pro dozor nad cennými papíry a finančními trhy
- SFAS – Statements of Financial Accounting Standards, Standardy finančního výkaznictví
- SIC – Standing Interpretations Committee, Stálý interpretační výbor
- ÚJ – účetní jednotka
- ÚZ – účetní závěrka

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. 4. 2016



Bc. Marek Ondruch