Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta Financí a účetnictví

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2010 **Klára Houdková**

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta Financí a účetnictví

Katedra: Finančního účetnictví a auditingu

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Účetní výkaz rozvaha dle české účetní legislativy a IFRS

Autor bakalářské práce:	Klára Houdková
Vedoucí bakalářské práce:	doc. Ing. Jiřina Bokšová, Ph.D.
Rok obhajoby:	2010

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma „Účetní výkaz rozvaha dle české účetní legislativy a IFRS“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne …… ..……..……..….

Klára Houdková

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí své bakalářské práce, doc. Ing. Jiřině Bokšové Ph.D., za vstřícný přístup, věnovaný čas a cenné rady, které mi při vypracování této práce poskytla.

Anotace

Bakalářská práce se zabývá účetní závěrkou dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, s podrobnějším zaměřením na výkaz o finanční pozici neboli rozvahu. V textu práce jsou rovněž popsány nejvýznamnější rozdíly týkající se rozvahy mezi oběma účetními systémy.

OBSAH:

Úvod ..... - 7 -

I. Úprava účetnictví v ČR – česká účetní legislativa ..... - 9 -

1. Obecná charakteristika účetní závěrky dle české účetní legislativy ..... - 9 -

1.1. SOUČÁSTI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY ..... - 10 -

1.1.1. Rozvaha ..... - 11 -

1.1.2. Výkaz zisku a ztráty ..... - 11 -

1.1.3. Příloha ..... - 12 -

1.1.4. Přehled o peněžních tocích ..... - 12 -

1.1.5. Přehled o změnách vlastního kapitálu ..... - 13 -

2. Charakteristika rozvahy dle české účetní legislativy ..... - 14 -

2.1. AKTIVA ..... - 14 -

2.2. PASIVA ..... - 16 -

II. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví ..... - 18 -

1. Obecná charakteristika účetní závěrky dle IFRS ..... - 18 -

1.1. SOUČÁSTI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY ..... - 19 -

1.1.1. Výkaz o finanční pozici ..... - 19 -

1.1.2. Výkaz o úplném výsledku hospodaření ..... - 20 -

1.1.3. Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu ..... - 21 -

1.1.4. Výkaz peněžních toků ..... - 21 -

1.1.5. Komentáře ..... - 22 -

2. Charakteristika výkazu o finanční pozici dle IFRS ..... - 23 -

III. Rozdíly v rozvaze mezi českou účetní legislativou a IFRS ..... - 26 -

1. Vybrané položky rozvahy dle české účetní legislativy a IFRS ..... - 26 -

1.1. Dlouhodobý hmotný majetek ..... - 26 -

1.2. Finanční leasing ..... - 30 -

1.3. Nehmotná aktiva ..... - 31 -

1.4. Goodwill ..... - 32 -

1.5. Investice do nemovitostí ..... - 33 -

1.6. Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti ..... - 34 -

1.7. Zásoby ..... - 34 -

1.8. Rezervy ..... - 36 -

Závěr ..... - 38 -

Seznam použité literatury a internetových zdrojů ..... - 40 -

Přílohy ..... - 41 -

Úvod

Vzhledem k narůstajícím finančním problémům v mezinárodním měřítku a rozvíjející se globalizaci, která bezpochyby zasahuje i do účetnictví, nastává otázka, zda účetnictví skutečně zobrazuje věrný a pravdivý obraz o finanční situaci účetní jednotky, o stavu majetku, závazků a o výsledku hospodaření. S tím souvisí nezbytnost vytvořit harmonizovaná pravidla, která umožní sestavit transparentní, celosvětově srovnatelnou účetní závěrku.

V současné době existují harmonizace v rámci EU, US GAAP a nástroje celosvětové harmonizace IFRS. Na základě smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957, probíhalo přizpůsobování legislativy všech členských států EU prostřednictvím vydávaných směrnic, které každá země musela zakomponovat do své národní úpravy účetnictví. Účetní výkazy a přílohu upravuje 4. směrnice, konsolidaci účetních výkazů upravuje 7. směrnice a 8. směrnice se týká auditorů. Ačkoli všechny státy EU zabudovaly tyto směrnice, existují stále odlišnosti v účetních systémech, a to proto, že směrnice umožňují v některých případech právo volby. Další změny v rámci Evropské unie vedoucí k harmonizaci účetních standardů jednotlivých členských zemí souvisí s vydáním nařízení, které stanovuje povinnost společnostem obchodujícím s CP na regulovaném trhu, sestavovat od 1. 1. 2005 účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Objevují se také snahy sjednotit IFRS s národními účetními standardy v USA US GAAP. US GAAP jsou považovány za velice kvalitní standardy a často slouží jako podklad Mezinárodním standardům účetního výkaznictví.

Bakalářská práce se zaměřuje na pojetí účetní závěrky z hlediska české účetní legislativy a IFRS. Toto téma je zajímavé hlavně proto, že účetní závěrka je důležitým výkazem odrážející hospodaření účetní jednotky v průběhu účetního období. Využívají ji manažeři pro svá rozhodnutí, ale také externí uživatelé, kterým jsou například zahraniční investoři, a aby účetní závěrka poskytovala všem srozumitelné informace, je nezbytné informace v ní obsažené harmonizovat a přizpůsobovat mezinárodním uznávaným předpisů jakým IFRS bezpochyby jsou. Proto je důležité uvědomit si rozdíly v pojetí těchto dvou účetních systémů při vyhodnocování informací z jednotlivých účetních výkazů.

Cílem práce je charakterizovat nároky na sestavení účetní závěrky a popsat požadavky týkajících se jednotlivých, ať už povinných či nepovinných, komponent účetní závěrky s podrobnějším zaměřením na rozvahu. Dále se bakalářská práce zaměřuje na konkrétní podobu účetních výkazů, k čemu jednotlivé výkazy slouží, zda je na rozhodnutí účetní jednotky jaký formát výkazu zvolí či je forma předepsána a jaký zákon či vyhláška daný výkaz upravuje.

V první části jsou tyto požadavky uvedeny dle české účetní legislativy a ve druhé části dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

V poslední části se práce zaměřuje na významné rozdíly ve výkazu o finanční pozici mezi českou účetní legislativou a IFRS a nastiňuje odlišnosti ve vykazování dlouhodobého majetku, leasingu, rezerv, zásob, goodwillu a dále například ve vykazování investic do nemovitostí.

Na konci bakalářské práce je uveden seznam použité literatury a přílohy týkající se účetní závěrky.

I. Úprava účetnictví v ČR – česká účetní legislativa

Českou účetní legislativou se rozumí národní úprava účetnictví, která je založena na pravidlech a vzhledem k členství ČR v Evropské unii, podléhá předpisům Evropského společenství. Základním pilířem české účetní legislativy je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který definuje základní účetní postupy a požadavky. Účetní jednotky v ČR se dále řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, Českými účetními standardy pro podnikatele a zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

1. Obecná charakteristika účetní závěrky dle české účetní legislativy

Účetní závěrka představuje významný dokument, který zachycuje hospodářské jevy ovlivňující hospodaření podniku a jímž vrcholí účetní práce za celé účetní období. Účetní závěrka je vizitkou celé společnosti, slouží jako informační podklad manažerům pro řízení podniku a dále slouží pro rozhodování širokému okruhu uživatelů, mezi něž patří převážně potencionální investoři, zaměstnanci, věřitelé, dlužníci, ale také stát a veřejnost.

Sestavování účetní závěrky upravuje zákon o účetnictví a vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Formu a obsah informací obsažené v účetní závěrce stanovuje §18 zákona o účetnictví. Zákon definuje účetní závěrku jako nedílný celek, který je tvořen rozvahou, výsledovkou a přílohou. Dále stanovuje, že účetní závěrka musí být vždy sestavena v peněžních jednotkách české měny a uvádí povinnost účetních jednotek vést účetnictví takovým způsobem, aby účetní závěrka poskytovala uživatelům účetních informací věrný a poctivý obraz o podniku a o jeho hospodaření za minulé účetní období. Informace obsažené v účetní závěrce se posuzují z hlediska významnosti a měly by být srozumitelné, srovnatelné a spolehlivé.

Účetní závěrka musí obsahovat:[1]

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky,
- identifikační číslo,
- právní formu účetní jednotky,

[1] *Zdroj: Müllerová, L.: Účetní předpisy pro podnikatele, str. 50*

- předmět podnikání, případně účel, pro který byla zřízena,
- rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje,
- okamžik sestavení účetní závěrky.

Dále musí být k účetní závěrce přiložen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky.

Druhy

V ČR zákon rozeznává tři druhy účetních závěrek. Účetní závěrka sestavená k poslednímu dni účetního období, neboli k rozvahovému dni, se nazývá řádná. Mimořádná účetní závěrka se sestavuje v případě vzniku mimořádných událostí jako například vstup do likvidace nebo prohlášení konkurzu. V průběhu účetního období může účetní jednotka sestavit tzv. mezitímní účetní závěrku, která se od řádné a mimořádné liší tím, že není nutné před jejím sestavením uzavírat účetní knihy.

Také je třeba zmínit další druh účetní závěrky a tím je konsolidovaná účetní závěrka. Tato závěrka je sestavována obchodními společnostmi, které jsou řídícími nebo ovládajícími osobami a podává souhrnné informace o určité skupině účetních jednotek, o konsolidačním celku.

Rozsah

Účetní závěrku sestavují účetní jednotky v plném, nebo pokud nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem, ve zjednodušeném rozsahu, přičemž platí, že akciové společnosti sestavují účetní závěrku vždy v plném rozsahu.

Účetnictví vedené ve zjednodušeném rozsahu znamená, že se účtový rozvrh sestavuje pouze na úrovni účtových skupin, je možné spojit účtování v deníku s hlavní knihou, také se nepoužívají opravné položky a rezervy, nepřeceňuje se na reálnou hodnotu a dále se ve zjednodušeném rozsahu vedení účetnictví nepoužívají analytické a podrozvahové účty.

1.1. SOUČÁSTI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Povinné součásti účetní závěrky vymezuje §3 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, a jsou jimi rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou na rozdíl od IFRS v české účetní

legislativě považovány za nepovinné součásti účetní závěrky a sestavují je především ty účetní jednotky, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

1.1.1. Rozvaha

Rozvaha obsahuje informace o stavu a struktuře majetku, závazků, o vlastním kapitálu a nejčastěji bývá definována jako výkaz o finanční pozici podniku.

Uspořádání a označování položek rozvahy stanovuje příloha č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele.

Položky rozvahy jsou členěny na aktiva a pasiva, a uvádějí se za běžné a minulé období. Hodnota aktiv se v rozvaze za minulé (předchozí) účetní období vykazuje v hodnotě netto, za běžné účetní období se vykazuje ve sloupcích brutto, korekce a netto. Brutto představuje výši aktiv neupravenou o opravné položky a oprávky. Korekcí se rozumí celková výše opravných položek a oprávek příslušného aktiva a netto vyjadřuje výši aktiv upravenou o opravné položky a oprávky, tedy brutto stav snížený o korekce. U pasiv se korekce nepřipouští, uvádějí se tedy v hodnotě netto za minulý i za běžný rok.

1.1.2. Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka poskytuje informace o finanční výkonnosti podniku, tzn. o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku. Uživatelé výsledovky z tohoto výkazu zjistí, zda je podnik ztrátový či ziskový, a jak podnik daného hospodářského výsledku dosáhl.

Uspořádání a označování položek výsledovky stanovují přílohy č. 2 a 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a stejně jako v rozvaze se i ve výsledovce uvádějí hodnoty za běžné a za předchozí účetní období.

Výkaz zisku a ztráty může být sestaven ve druhovém nebo účelovém členění, a je pouze na rozhodnutí účetní jednotky, který způsob zvolí. V českém prostředí převažuje použití druhového členění, které vychází z druhu nákladů. V účelovém členění se náklady člení podle účelu vynaložení, platí však, že pokud účetní jednotka zvolí účelové členění, v příloze účetní závěrky musí přesto uvést členění nákladů podle druhu.

Náklady a výnosy se ve výsledovce člení na provozní, finanční a mimořádné, výsledek hospodaření se tedy sleduje odděleně za provozní, finanční a mimořádnou činnost. Dále výsledovka umožňuje vyčíslit při sečtení výsledku hospodaření z provozní a finanční činnosti výsledek hospodaření za běžnou činnost a výsledek hospodaření za účetní období neboli disponibilní zisk, který se zjistí sečtením zdaněného výsledku hospodaření za běžnou činnost se zdaněným výsledkem za mimořádnou činnost.

1.1.3. Příloha

Poslední nedílnou součástí účetní závěrky je příloha, jejímž hlavním smyslem je doplnění a vysvětlení informací obsažených v rozvaze a ve výsledovce.

Náležitosti, které příloha musí obsahovat, vymezuje převážně § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Formu přílohy k účetní závěrce, jako je to u rozvahy a výkazu zisku a ztráty, však zákon nestanovuje.

Příloha musí obsahovat zejména údaje o účetní jednotce, konkrétně obchodní firmu, sídlo, datum vzniku, popis organizační struktury, jména jednotlivých členů statutárních a dozorčích orgánů, dále informace o propojených osobách, informace o aplikaci účetních zásad a použitých účetních metodách, doplňující informace k rozvaze a k výkazu zisku a ztráty, informace o úvěrech a půjčkách, závazcích, pohledávkách a další informace týkajících se zaměstnanců.

1.1.4. Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích neboli výkaz cash-flow poskytuje informace o příjmech a výdajích peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů účetní jednotky. Z výkazu je tedy možné vyčíst jak je účetní jednotka schopna vytvářet a využívat peníze.

Výkaz cash-flow je důležitý z hlediska finančního řízení podniku a jako podklad pro posouzení likvidity, a proto jej, vzhledem k významnosti těchto informací, sestavuje stále více účetních jednotek.

Uspořádání a obsahové vymezení přehledu vymezuje § 40 a následující § vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a České účetní standardy č. 023.

Příjmy a výdaje se ve výkazu cash-flow sledují v členění na provozní činnost, investiční činnost a oblast financování. Provozní činnost zahrnuje příjmy a výdaje

související s běžnou činností podniku, investiční činnost zahrnuje peněžní toky ovlivňující stálá aktiva podniku (tzn. pořízení, prodej dlouhodobého majetku) a financováním se rozumí operace, které ovlivňují stav vlastního kapitálu a stav dlouhodobých závazků.

K sestavení výkazu cash flow se používají v případě české účetní legislativy i podle IFRS dvě metody, a to metoda přímá a metoda nepřímá. Peněžní toky v investiční činnosti a ve financování se zjišťují přímou metodou, prostřednictvím peněžních příjmů a výdajů. U provozní činnosti je možné využít i metodu nepřímou, která spočívá v úpravě výsledku hospodaření o nepeněžní operace.

1.1.5. Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu poskytuje informace o zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu v průběhu účetního období. Uvádějí se zejména informace o změnách základního kapitálu, vyplacených dividendách ze zisku, o přídělech do zákonného rezervního fondu a o úhradě ztrát minulých období.

Přehled upravuje § 44 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, struktura tohoto výkazu však žádnými účetními předpisy upravena není a záleží pouze na účetní jednotce, jak si jednotlivé položky výkazu uspořádá. Jednou z možností je použití sloupcového formátu, ve kterém se porovnávají počáteční a konečné stavy položek vlastního kapitálu, nebo je možné sestavit tento přehled pomocí tzv. šachovnicové tabulky. Šachovnicová tabulka uvádí v horizontální části jednotlivé položky vlastního kapitálu a ve vertikální části počáteční stavy, uskutečněné operace a konečné stavy těchto položek.

2. Charakteristika rozvahy dle české účetní legislativy

Rozvaha představuje finanční výkaz, který podává přehled o majetku podniku (aktivech) a zdrojích jeho krytí (pasivech) v peněžním vyjádření a umožňuje tak posoudit finanční pozici podniku. Jednotlivé položky rozvahy jsou zobrazeny v hodnotách platných k určitému okamžiku, rozvaha je tedy stavovým ukazatelem.

Podle časového okamžiku, k němuž se sestavuje rozvaha, česká účetní legislativa rozeznává tři druhy rozvahy. Při založení podniku sestavuje účetní jednotka zahajovací rozvahu. Počáteční rozvaha se sestavuje k počátku období a konečná na konci účetního období, také při ukončení činnosti nebo při mimořádných událostech.

Položky vykazované v rozvaze se člení na aktiva a pasiva, která mohou být v rozvaze zobrazena buď v horizontální, nebo vertikální formě a platí, že správně sestavená rozvaha musí splňovat v případě vertikální formy bilanční rovnici:

$$\Sigma \text{ aktiv} = \Sigma \text{ pasiv.}$$

V případě horizontální formy bilanční rovnici:

$$\text{vlastní kapitál} = \Sigma \text{ aktiv} - \Sigma \text{ závazků.}$$

V případě horizontální formy, tzv. T-formy, se jedná o tabulku, která na levé straně zobrazuje aktiva a na pravé straně pasiva. Ve vertikální formě jsou jednotlivé položky rozvahy zobrazeny za sebou.

2.1. AKTIVA

Česká účetní legislativa na rozdíl od IFRS nemá Koncepční rámec, který by definoval základní prvky účetních výkazů. Zákon o účetnictví, České účetní standardy ani vyhláška pro podnikatele přesně neurčují co je to aktivum či pasivum.

Pro vysvětlení pojmu aktivum se proto využívá obchodní zákoník a jeho definice obchodního majetku v §6 odst. 1. Majetkem podnikatele, který je fyzickou osobou, se rozumí majetek, který patří podnikateli a slouží nebo je určen k jeho podnikání. Majetkem podnikatele, který je právnickou osobou, se rozumí veškerý jeho majetek.

V rozvaze jsou aktiva zobrazena za sebou podle likvidnosti, tedy podle toho jak rychle je možné přeměnit je na peníze.

Struktura aktiv

A	Pohledávky za upsaný základní kapitál	
B	Dlouhodobý majetek	
	I	Dlouhodobý hmotný majetek
	II	Dlouhodobý nehmotný majetek
	III	Dlouhodobý finanční majetek
C	Oběžná aktiva	
	I	Zásoby
	II	Dlouhodobé pohledávky
	III	Krátkodobé pohledávky
	IV	Krátkodobý finanční majetek
D I	Časové rozlišení	

Zdroj: Kovanicová, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům, str. 224

Členění aktiv

Aktiva se člení z hlediska potřeb financování na dlouhodobá a krátkodobá.

Dlouhodobá aktiva neboli aktiva stálá, fixní, zahrnují hmotná aktiva, nehmotná aktiva, finanční majetek dlouhodobé povahy a ostatní dlouhodobá aktiva. Mezi hmotná aktiva se řadí například bez ohledu na výši ocenění pozemky, budovy a stavby a samostatné movité věci s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. Pro hmotná aktiva platí, že se až na výjimky odepisují. Dlouhodobým nehmotným aktivem se rozumí například patenty, licence a software s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou a dlouhodobý finanční majetek představuje aktiva, která podnik nakupuje a dlouhodobě vlastní za účelem zisku (v podobě úroků, dividend) nebo proto, aby zhodnotil dané aktivum, jedná se např. o podíly a účasti v jiných podnicích a cenné papíry.

Krátkodobá aktiva neboli oběžná aktiva zahrnují zásoby, pohledávky a finanční majetek krátkodobé povahy. Zásobami jsou materiál, nedokončená výroba, polotovary, hotové výrobky a další prostředky, které podnik nakoupí a v nezměněné formě prodá. Pohledávky představují nárok účetní jednotky na úhradu peněžní částky od dlužníka a zahrnují především pohledávky z obchodního styku a ostatní pohledávky např. vůči zaměstnancům a finančnímu úřadu. Krátkodobý finanční majetek je tvořen cennými papíry, do nichž podnik vkládá své volné peněžní prostředky na kratší dobu, a drží je s cílem obchodování s nimi nebo je podnik drží do splatnosti a dále peněžními

prostředky, tedy hotovost, vklady na účtech v bankách a peněžní ekvivalenty jako jsou kolky, poštovní známky apod.

Přechodná aktiva

Kromě výše vyjmenovaných položek aktiv existují tzv. přechodná aktiva. Jedná se o časové rozlišení a dohadné položky, které souvisejí s povinností vykazovat v rozvaze veškerá aktiva a pasiva daného období a zahrnout veškeré výnosy a náklady do období, se kterými věcně a časově souvisejí. Časové rozlišení aktivní zahrnuje náklady a příjmy příštích období. Mezi náklady příštích období patří například předem zaplacené nájemné, jedná se tedy o výdaje běžného období, které jsou náklady období příštího. Příjmem příštích období se rozumí částky, které věcně a časově souvisí s výnosy běžného účetního období, nebyly však ke dni uzavírání účetních knih přijaty a jedná se například o zpětně obdržené nájemné. V případě dohadných položek platí, že je znám účel a období, výše částky se odhaduje. Jako dohadná položka aktivní se účtuje například pojišťovnou přiznaná náhrada škody, pokud do dne uzavírání knih není potvrzena výše dané pohledávky.

2.2. PASIVA

Zdroje financování majetku neboli pasiva, vyjadřují, jakým způsobem podnik získal svůj majetek. V rozvaze se pasiva vykazují pouze v jednom sloupci, korekce pasiv se nepřipouští.[2]

Struktura pasiv

A Vlastní kapitál		
	I	Základní kapitál
	II	Kapitálové fondy
	III	Fondy ze zisku
	IV	Výsledek hospodaření minulých let
	V	Výsledek hospodaření účetního období
B Cizí zdroje		
	I	Rezervy
	II	Dlouhodobé závazky
	III	Krátkodobé závazky
C	I	Časové rozlišení

Zdroj: Kovanicová, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům, str. 224

[2] *Korekce se nepřipouští v případě účetnictví podnikatelů*

Členění pasiv

Základním členění pasiv je členění na vlastní a cizí zdroje.

Vlastní zdroje financování (vlastní kapitál) zahrnují základní kapitál, jehož tvorba a výše závisí na právní formě podnikání a je tvořen peněžitými i nepeněžitými vklady společníků. Dále rezervní fond, ostatní kapitálové fondy, emisní ážio a kumulované výsledky neboli kumulované zisky/ztráty, kterých podnik dosáhl za dobu své existence a ponechal v podniku pro své potřeby.

Cizí zdroje financování zahrnují závazky a rezervy. Závazky představují povinnost podniku v budoucnu poskytnout určité plnění jinému subjektu a ve vztahu k provoznímu cyklu nebo doby splatnosti se člení na dlouhodobé a krátkodobé. Mezi dlouhodobé závazky se řadí například dlouhodobé bankovní úvěry a dluhopisy, úkolem krátkodobých závazků je financovat běžný provoz v podniku a jedná se o závazky vůči dodavatelům, krátkodobé bankovní úvěry apod. Rezervy představují jistý závazek s nejistou dobou určení anebo nejistou peněžní výší, tvoří se za účelem krytí v budoucnu očekávaných výdajů a jejich tvorba snižuje výši zisku daného účetního období. Příkladem jsou rezervy na odstranění ekologických škod, rezervy na restrukturalizaci a rezervy na důchody.

Přechodná pasiva

Mezi přechodná pasiva se řadí časové rozlišení pasivní, konkrétně výnosy a výdaje příštích období a dohadné položky pasivní. Výnosy příštích období jsou částky přijaté v běžném období, věcně však patří do výnosů dalšího období. Jedná se například o předem přijaté nájemné a přijaté předplatné. O výdaji příštích období se účtuje, pokud vznikl v běžném období náklad, ale dosud nebyl proveden výdaj a patří sem pozadu placené nájemné. Mezi dohadné položky pasivní se zahrnují dosud nezaúčtované závazky, v případě, že na konci rozvahového dne není známa přesná výše závazku. Typickým příkladem dohadné položky pasivní jsou nevyfakturované dodávky, tedy situace, kdy odběratel obdržel dodávku například materiálu či zboží, do konce účetního období však nedošla dodavatelská faktura a cena závazku se odhaduje.

II. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) tvoří s americkými Obecně uznávanými účetními principy (US GAAP) dva nejvýznamnější světové účetní systémy, jejichž existence postupně dostává do pozadí ostatní národní úpravy účetnictví.

Počátkem tvorby Mezinárodních účetních standardů byl v roce 1973 vznik Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASC) v Londýně, který vydával Mezinárodní účetní standardy (IAS). Termín IFRS vznikl v roce 2001 a označuje nové standardy vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB), která nahradila IASC. Jednotlivé standardy se zaměřují na výkaznictví nikoli na účtování a jsou schvalovány mechanismem EU, aby bylo zajištěno právní uznání IFRS v prostředí EU.

Povinnost používat pro účtování a vykazování Mezinárodní účetní standardy mají v ČR obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu CP.

1. Obecná charakteristika účetní závěrky dle IFRS

Účetní závěrka podává svým uživatelům, především investorům, věřitelům, zaměstnancům, obchodním partnerům, státu a veřejnosti, informace o finanční situaci, změnách ve finanční situaci a o výkonnosti podniku a je sestavena v souladu s IFRS, pokud je sestavena v souladu se všemi standardy a interpretacemi.

Jednotlivé části účetní závěrky se zobrazují za běžné období se srovnáním s obdobím předchozím a je na rozhodnutí účetní jednotky v jaké měně bude hodnoty ve výkazech uvádět.

Požadavky týkající se účetní závěrky jsou obsaženy v Koncepčním rámci, v IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky* a IAS 7 – *Výkaz peněžních toků*. Koncepční rámec obsahuje základní požadavky týkající se cílů, obsahu a charakteristik účetní závěrky. Uvádí se v něm mimo jiné, že by účetní závěrka měla být srozumitelná, relevantní, spolehlivá a srovnatelná.

Druhy

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví rozeznávají individuální a konsolidovanou účetní závěrku. Individuální účetní závěrka je předkládaná mateřským podnikem, investorem či spoluvlastníkem, kdežto konsolidovaná účetní závěrka představuje účetní závěrku předkládanou skupinou podniků, která se prezentuje jako jeden ekonomický celek.

Dalším druhem účetní závěrky je závěrka mezitímní, kterou zpracovávají účetní jednotky za období kratší než jedno účetní období a zahrnuje buď úplné, nebo zkrácené účetní výkazy.

1.1. SOUČÁSTI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Kompletní účetní závěrka dle IFRS obsahuje výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku hospodaření, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu, výkaz peněžních toků a účetní pravidla a komentáře k účetním výkazům.

1.1.1. Výkaz o finanční pozici

Výkaz o finanční pozici neboli rozvaha poskytuje informace o finanční situaci podniku. Základními prvky rozvahy jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál, které, na rozdíl od české účetní legislativy, IFRS v Koncepčním rámci přesně definují.

Pod pojmem aktivum se rozumí ekonomický zdroj využívaný a ovládaný podnikem, který vznikl z minulých událostí, očekává se od něho v budoucnu ekonomický prospěch a je spolehlivě ocenitelný. Závazek Koncepční rámec definuje jako současnou povinnost podniku, která vznikla na základě minulých skutečností a očekává se, že vypořádáním závazku dojde k odlivu zdrojů. Posledním prvkem rozvahy je vlastní kapitál, který vyjadřuje rozdíl mezi majetkem a závazky. Výše vlastního kapitálu závisí na ocenění aktiv a závazků a tvoří ho základní kapitál, vklady vlastníků, nerozdělený zisk či neuhrazená ztráta, rezervní fond, emisní ážio.

Aktiva a závazky se v rozvaze člení na krátkodobá a dlouhodobá, podle likvidnosti, nebo kombinace obou uvedených členění a na rozdíl od české účetní legislativy není předepsaný přesný formát rozvahy.

1.1.2. Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Výkaz o úplném výsledku hospodaření nahradil termín výsledovka a lze ho prezentovat dvěma způsoby. Buď jako jeden výkaz, jedná se o původní výsledovku doplněnou o tzv. ostatní úplné výsledky, nebo jako dva výkazy, kdy účetní jednotka zveřejní samostatnou výsledovku a odděleně výkaz o úplném výsledku ve zkrácené verzi. Zkrácená verze znamená, že se uvede pouze výsledek a pod ním informace o položkách ostatního úplného výsledku. [3]

Úplný výsledek hospodaření zahrnuje veškeré výnosy a náklady účetní jednotky za účetní období bez ohledu na to, zda se jedná o výnosy či náklady ovlivňující výsledek hospodaření nebo zda se jedná o změny ve vlastním kapitálu, které vyplývají z jiných transakcí, než jsou transakce s vlastníky. Úplný výsledek se skládá z výsledku hospodaření a tzv. ostatního úplného výsledku. Výsledek hospodaření zahrnuje výnosy a náklady, které v daném účetním období ovlivnily výši zisku či ztráty, ostatní úplný výsledek obsahuje položky výnosů a nákladů, které nejsou vykazovány ve výsledovce.

Výkaz se využívá pro posouzení výkonnosti podniku a mezi základními prvky výsledovky patří náklady a výnosy. Koncepční rámec definuje náklady jako snížení ekonomického prospěchu způsobené zvýšením závazků nebo snížením aktiv, které vede k poklesu vlastního kapitálu jinak než výběrem vlastníků a výnosy jako zvýšení ekonomického prospěchu způsobené zvýšením aktiv nebo snížením závazků, které vede ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků.

Výsledovka vychází stejně jako v české úpravě účetnictví z druhového nebo účelového členění. Při druhovém členění se vykazují náklady podle podstaty vynaložení (např. odpisy, mzdy, materiál), při účelovém členění je nutné se zabývat účelem vynaložení nákladů (náklady na odbyt, správu apod.).

Dalším požadavkem IFRS na tento výkaz je oddělit výsledek hospodaření z běžně opakujících se činností od výsledku ukončovacích činností, tzn. činnosti, které budou v budoucnu ukončeny, upravené standardem IAS 5 – *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti.*

Dále je třeba podotknout, že IFRS, na rozdíl od české účetní legislativy, nezmiňují ve struktuře výsledovky mimořádnou činnost, a tím pádem nevyčíslují mimořádný výsledek hospodaření.

[3] *Zdroj: Krupová, L.: IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, str. 26*

1.1.3. Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Tento výkaz podává informace o změnách, tedy o přírůstcích a úbytcích, jednotlivých složek vlastního kapitálu za účetní období. Koncepční rámec definuje vlastní kapitál jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků, a jeho výše je závislá na ocenění aktiv a závazků v rozvaze. Struktura vlastního kapitálu by měla vyjadřovat, s ohledem na právní či jiná omezení, možnosti použití a rozdělení vlastního kapitálu podnikem.

Výkazu o změnách ve vlastním kapitálu se nevěnuje konkrétní standard. Povinnosti týkající se zveřejňování informací o vlastním kapitálu obsahuje převážně IAS 1 a IAS 32 – *Finanční nástroje: Zveřejňování a vykazování*. Standard IAS 1 uvádí, že součástí účetní závěrky je buď výkaz zahrnující všechny změny ve vlastním kapitálu, nebo změny ve vlastním kapitálu, které nevyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky.

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu by měl obsahovat úplný výsledek hospodaření, důsledky retrospektivních aplikací dle IAS 8 – *Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby*, vklady vlastníků, výplaty vlastníkům a počáteční a konečný stav vlastního kapitálu včetně změn, ke kterým za účetní období došlo.

1.1.4. Výkaz peněžních toků

Výkaz o peněžních tocích neboli výkaz cash flow zachycuje finanční strukturu podniku, likviditu a schopnost podniku ovlivňovat tok peněz, tedy příjmy a výdaje peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Peněžní prostředky zahrnují hotovost a vklady na požádání, peněžní ekvivalenty představují krátkodobá likvidní aktiva, pohotově přeměnitelná na peníze.

Tento výkaz je upraven v samostatném standardu IAS 7 – *Výkazy peněžních toků*.

Peněžní toky se ve výkazu cash flow sledují za provozní oblast, oblast z financování a investiční oblast. Příjmy a výdaje v provozní oblasti souvisí s hlavní výdělečnou činností podniku, investiční oblast představuje toky spojené s pořízením a prodejem dlouhodobých aktiv, a oblast z financování toky způsobující změnu vlastního kapitálu a úvěrových zdrojů.

Stejně jako v české úpravě účetnictví je možné výkaz sestavit přímou nebo nepřímou metodou.

1.1.5. Komentáře

Komentář k účetním výkazům obsahuje informace o použitých účetních pravidlech a dodatečné nezbytné informace, které nejsou zmíněné v jednotlivých účetních výkazech. Dále se v komentáři uvádějí údaje o podniku, o právní formě, sídle, dividendách apod. Představuje tedy jakýsi ekvivalent české přílohy, avšak výrazně podrobnější.

Požadavky na informace zveřejněné v komentáři k účetním výkazům formulují převážně standardy:

- IAS 1 - *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*,
- IAS 8 - *Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby*,
- IAS 10 - *Události po rozvahovém dni*,
- IAS 14 - *Vykazování podle segmentů*,
- IAS 24 - *Zveřejnění spřízněných stran*.

V komentáři k účetním výkazům se nejdříve předkládá prohlášení o shodě s IFRS, dále se uvádí přehled o použitých účetních politikách (pravidlech), doplňující informace k jednotlivým položkám rozvahy, výsledovky, výkazu peněžních toků a výkazu změn ve vlastním kapitálu a údaje o účetní jednotce, konkrétně sídlo, právní formu účetní jednotky a popis hlavní činnosti.

2. Charakteristika výkazu o finanční pozici dle IFRS

Jak už z názvu vypovídá, rozvaha neboli výkaz o finanční pozici podává informace o finanční situaci podniku.

Rozvaha musí obsahovat:[4]

- název společnosti,
- název a datum výkazu,
- měnu vykazování,
- způsob zaokrouhlování,
- informace zda se jedná o individuální nebo konsolidovanou rozvahu.

IFRS nestanovují přesný formát rozvahy, jak jsme zvyklí v ČR, uvádí pouze položky, které je nutné v rozvaze uvést. Účetní jednotka si ji proto sestavuje dle vlastního úsudku tak, aby informace v ní obsažené přispěly k porozumění její finanční pozice.

Rozvaha může být sestavena v horizontální podobě (tabulka) nebo vertikální podobě (sloupec). Horizontální forma rozvahy je založena na bilanční rovnici:

$$\Sigma \text{ aktiv} = \Sigma \text{ pasiv}.$$

Vertikální forma na modifikaci bilanční rovnice:

$$\Sigma \text{ aktiv} - \Sigma \text{ závazků} = \text{vlastní kapitál}.$$

Základními prvky rozvahy jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál.

Členění aktiv a pasiv

V rozvaze se zpravidla uvádějí aktiva a závazky v členění na krátkodobá a dlouhodobá, popřípadě se vykazují podle likvidity, a to buď od nejméně likvidního, nebo od nejvíce likvidního majetku.

Krátkodobost a dlouhodobost aktiv a závazků je možné definovat prostřednictvím časového intervalu nebo vztahem k individuálně stanovené délce provozního cyklu. Za krátkodobá aktiva se tedy považují ta, která budou uhrazena

[4] *Zdroj: Krupová, L.: IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví str. 27*

nebo přeměněna na peníze do doby kratší než 12 měsíců ode dne sestavení rozvahy a ta aktiva, která budou uhrazena v průběhu provozního cyklu.

Na základě obou kritérií se považuje aktivum za krátkodobé, pokud bude realizováno nebo drženo pro prodej či spotřebu v rámci provozního cyklu či se očekává realizace do dvanácti měsíců od bilančního dne, je drženo za účelem obchodování, nebo se jedná o peněžní prostředky či peněžní ekvivalenty. Závazek se posuzuje jako krátkodobý pokud bude uhrazen v průběhu provozního cyklu nebo do dvanácti měsíců od bilančního dne, je držen především pro účely obchodování, nebo v případě, že účetní jednotka nemá bezpodmínečné právo odložit splatnost závazku na dobu delší než dvanáct měsíců. Příkladem krátkodobých aktiv jsou peníze, zásoby, pohledávky. Za krátkodobé závazky se považují závazky z obchodního styku, vůči zaměstnancům, krátkodobé úvěry apod.[5]

Všechna ostatní aktiva a závazky, která nejsou klasifikovaná jako krátkodobá, se považují za dlouhodobá.

Stejně jako v české úpravě účetnictví, se hodnota aktiv dle IFRS vykazuje ve sloupcích brutto, korekce a netto. Další možností je použití pouze sloupce netto a sloupce brutto, ve kterém se vykazuje hodnota brutto a korekce nebo se ponechá pouze jeden sloupec netto nebo jeden sloupec brutto.

Ze všech výkazů účetní závěrky je rozvaha nejrozsáhlejší, co se týká položek povinně zveřejněných.

Rozvaha musí povinně vykazovat následující položky:[6]

- budovy, pozemky, zařízení,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice do nemovitostí,
- investice účtované ekvivalenční metodou,
- biologická aktiva,
- zásoby,
- obchodní a jiné pohledávky,
- peníze a peněžní ekvivalenty,

[5] *Zdroj: Dvořáková, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, str. 76, 77*
[6] *Zdroj: Krupová, L.: IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, str. 27, 28*

- celková aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji včetně klasifikace dle IFRS 5 – *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*,
- obchodní a jiné závazky,
- rezervy,
- finanční závazky,
- daňové závazky a odložené daňové závazky,
- menšinové podíly,
- emitovaný kapitál a fondy.

Struktura rozvahy

AKTIVA	**VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY**
Dlouhodobá aktiva	Kapitál a rezervní fondy
Pozemky, budovy a zařízení	Upsaný kapitál
Goodwill	Rezervní fondy
Výrobní licence	Kumulované zisky/ztráty
Investice v přidružených podnicích	
Ostatní finanční aktiva	Menšinový podíl
Krátkodobá aktiva	**Dlouhodobé závazky**
Zásoby	Úročené půjčky
Obchodní a jiné pohledávky	Odložená daň
Předplacené náklady	Penzijní závazky
Peníze a peněžní ekvivalenty	**Krátkodobé závazky**
	Obchodní a jiné závazky
	Krátkodobé půjčky
	Krátkodobá část úroč. půjček
	Rezerva na záruky
Aktiva celkem	**Vlastní kapitál a závazky celkem**

Zdroj: Kovanicová, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazů, str. 197

III. Rozdíly v rozvaze mezi českou účetní legislativou a IFRS

Rozvaha je v obou účetních systémech povinnou součástí účetní závěrky a je chápána jako primární výkaz. Česká účetní legislativa přesně stanovuje formát rozvahy včetně uspořádání a označování položek rozvahy naproti tomu IFRS nemají žádný závazný formát, pouze požadují vykazovat samostatně celková aktiva a celkové závazky a stanovují minimální rozsah položek, které musí být nutně v rozvaze zveřejněny.

Oba systémy vyžadují rozlišovat v rozvaze mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami rozvahy. Krátkodobost a dlouhodobost aktiv a závazků se posuzuje z hlediska provozního cyklu nebo délky dvanácti měsíců. IFRS umožňují rovněž vykazování podle likvidnosti, pokud se tak dosáhne spolehlivějšího zobrazení informací.

V ČR i dle IFRS nesmí být aktiva a závazky vzájemně kompenzována. V IFRS kompenzace není povolena, pokud to není dovoleno v jednotlivých standardech či interpretací. Česká úprava účetnictví některé kompenzace povoluje, například v souvislosti s odloženou daní, v případě rozdílu zjištěných při inventarizaci, které vznikly neúmyslnou záměnou druhu zásob v tomtéž inventarizačním období, nebo povoluje vzájemné započtení závazků a pohledávek vůči třetí osobě.

1. Vybrané položky rozvahy dle české účetní legislativy a IFRS

V následující části jsou uvedeny, vzhledem k rozsáhlosti systémů a obtížnosti jejich srovnání, pouze některé vybrané rozdíly mezi českou účetní legislativou a IFRS. Rozdíly lze spatřovat v odlišných kritériích pro rozpoznání dlouhodobého hmotného majetku, možnosti přecenění, dále například v upřednostňování formy nad obsahem u finančního leasingu a v chápání rezerv.

1.1. DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK

Rozpoznání a ocenění majetku

Prvním rozdílem mezi českou účetní legislativou a IFRS je identifikace pozemků, budov a zařízení. Zatímco česká účetní legislativa taxativně vyjmenovává položky dlouhodobého hmotného majetku, ve většině případů v závislosti na časovém

hledisku a ceně, IFRS, vycházející ze standardu IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení,* se při specifikaci dlouhodobého majetku odkazují na obecnou definici aktiva v Koncepčním rámci a cenu jako kritérium pro rozpoznání dlouhodobého majetku chápou jen jako pomocný ukazatel. Prioritní je záměr držby, ekonomická využitelnost delší než jeden rok a účel.

Standard IAS 16 nepokrývá např. investice do nemovitostí, biologická aktiva nebo pozemky, budovy a zařízení určená k prodeji, která v souladu s českou účetní legislativou spadají do dlouhodobého hmotného majetku, IFRS jim však věnují samostatný standard. Dále existují rozdíly ve vykazování majetku pořízeného formou finančního leasingu a náhradních dílů.

Standard IAS 16 se zvláště zabývá náhradními díly, které jsou zařazeny jako součást pozemků, budov a zařízení, pokud se očekává jejich užití po dobu delší než jeden rok nebo pokud je lze použít jen ve vztahu k určité položce pozemků, budov a zařízení. Naproti tomu česká účetní legislativa náhradní díly řadí mezi zásoby do oběžného majetku.

V ČR i dle IFRS se dlouhodobý hmotný majetek oceňuje při pořízení pořizovací cenou a oba systémy účetnictví stanovují, které položky mohou být zařazeny do pořizovací ceny jako vedlejší pořizovací náklady, nebo v případě výroby aktiva ve vlastní režii se majetek oceňuje vlastními náklady. V české úpravě účetnictví je vymezení výdajů, které lze zahrnout do pořizovací ceny majetku širší, než u IFRS a jedná se o náklady související s pořízením daného aktiva. V souladu s IFRS musí veškeré výdaje splnit kritéria pro vykázání dlouhodobého majetku, a pokud je nesplňují, jsou účtovány do nákladů.

Česká úprava účetnictví na rozdíl od IFRS neupravuje odloženou splatnost platby při pořízení dlouhodobého majetku, kdy je sjednaná splatnost s delším časovým horizontem považována jako poskytnutí úvěru a je nutné tento závazek ocenit současnou hodnotou budoucích plateb. Dále je možné v případě IFRS zahrnout do pořizovací ceny významné výdaje spojené s vyřazením majetku po skončení jeho životnosti a to ve výši odhadnuté rezervy. Co se týče úroků z úvěrů poskytnutých na pořízení aktiv, účetní jednotka se může v případě české úpravy účetnictví rozhodnout, zda úroky zachytí do nákladů běžného období či je aktivuje do pořizovací ceny daného aktiva, v případě IFRS se postupuje dle IAS 23 – *Výpůjční náklady*

a na základě novelizace s účinností k 1. lednu 2009 musí být úroky z úvěru aktivovány do ceny majetku. Odlišností systémů je, že v české účetní legislativě lze aktivovat do ceny majetku pouze úroky zaplacené v průběhu pořízení aktiva, zatímco v IFRS nezáleží na tom, zda úroky byly zaplaceny.

Při oceňování v průběhu držení se majetek dle české účetní legislativy i dle IAS 16 oceňuje modelem historické ceny, tzn., že je oceněn pořizovací cenou sníženou o oprávky a ztráty ze snížené hodnoty. IFRS dále na rozdíl od české úpravy účetnictví připouští použití modelu přecenění majetku k rozvahovému dni, na jehož základě je možné provést úpravu hodnoty majetku i směrem nahoru. Aktivum je vykázáno v přeceněné hodnotě, která odpovídá tržní hodnotě nebo se hodnota určí na bázi reprodukčních nákladů snížených o adekvátní opotřebení a po přecenění se majetek dále odepisuje z této přeceněné hodnoty. Skutečnost je však taková, že mnoho společností možnost přecenění na fair value nevyužívají a to z toho důvodu, že navýšením ceny dochází k růstu odpisové základny a tedy vyšším odpisům, které snižují zisk a také z důvodu složitosti této metody.

Hodnotu majetku může dále ovlivnit poskytnutá dotace či technické zhodnocení, upravené v ČR i v souladu s IFRS srovnatelným způsobem. V případě poskytnuté dotace na pořízení majetku je dotace zachycena výsledkově a projevuje se jako snížení hodnoty pořizovaného aktiva, IFRS dále umožňují zachytit dotaci jako výnosy příštích období a hodnotu majetku vykázat v původní výši. Problematice dotací se věnují IFRS precizněji než česká účetní legislativa a upravují tuto problematiku standardem IAS 20 – *Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory*. V pojetí technického zhodnocení se oba systémy taktéž shodují. V ČR však některé účetní jednotky přejímají z daňových zákonů hranici významnosti 40.000,- Kč, zatímco v IFRS je vždy důležité pro stanovení technického zhodnocení, zda daný výdaj zvyšuje užitečnost aktiva.

Odpisování majetku

Co se týká odpisování, v ČR odepisuje majetek jeho vlastník naproti tomu v případě IFRS je určujícím kritériem ekonomická podstata.

V souladu s IAS 16 musí být každá část pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací cena je ve vztahu k celkové pořizovací ceně významná, či se liší dobou použitelnosti, odděleně odepisována, což znamená, že účetní jednotka musí počáteční pořizovací cenu majetku rozdělit mezi části daného majetku. Pro jednotlivé komponenty

lze použít odlišné metody odpisování. Česká účetní legislativy tento tzv. komponentní přístup pro určení odpisů neuplatňovala. Nově od 1. ledna 2010 však podniky mohou tímto způsobem začít odepisovat stavby, byty, nebytové prostory, samostatné movité věci a jejich soubory.

Důraz na správné stanovení doby použitelnosti majetku vyplývá z jednotlivých metod odpisování uváděných v IFRS, kterými jsou metoda lineární, metoda snižujícího se základu a metoda výkonových odpisů. Česká úprava účetnictví příliš neřeší popsání jednotlivých metod odpisování. Rozlišují se účetní a daňové odpisy, a přestože daňové odpisy upravené zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů většinou neodpovídají skutečnému opotřebení, účetní jednotky je v ČR preferují.

Metodu odpisování by měla účetní jednotka zvolit tak, aby nejlépe odrážela proces spotřeby užitků daného aktiva a měla by také pravidelně přezkoumávat předpoklady pro stanovení odpisů a případně postup odpisování či výši odpisů v aktuálním či v budoucím období upravit. IFRS rovněž požadují alespoň jednou za kalendářní rok přehodnocovat dobu použitelnosti aktiva, v ČR se kontrola provádí při každé inventarizaci.

Zahájení odpisování může být v obou účetních systémech odlišné. V české praxi je odepisování zahájeno zároveň s uvedením aktiva do užívání, dle IFRS jakmile je aktivum připraveno pro použití, nachází se na stanovišti a jsou vytvořeny podmínky potřebné pro jeho provozuschopnost.

Také je třeba zmínit, že IFRS po úpravách standardu v roce 2004 připouští, že lze v určitých situacích stanovit dobu použitelnosti pozemku a pozemek odpisovat. V ČR se pozemky nikdy neodepisují.

Zbytková hodnota

Zbytková hodnota představuje částku, kterou podnik očekává, že získá na konci doby použitelnosti aktiva po odečtení předpokládaných nákladů na vyřazení. Její zohlednění je velmi důležité, neboť takřka žádný majetek nemá na konci životnosti nulovou hodnotu. V české úpravě účetnictví se až do roku 2009 předpokládalo, že aktivum žádnou zbytkovou hodnotu nemá, nyní je však pojem zaveden a účetní jednotky si mohou zbytkovou hodnotu při odepisování majetku uplatnit.

1.2. FINANČNÍ LEASING

Pojem finanční leasing

V české účetní legislativě není problematice leasingu věnovaná taková pozornost jako v případě IFRS a existuje významný rozdíl v zachycování finančního leasingu mezi oběma účetními systémy.

V IFRS se leasingem zabývá standard IAS 17 – *Leasingy,* který finanční leasing definuje jako leasing, který přináší všechna rizika a přínosy související s vlastnictvím aktiva.

Zákon o účetnictví v §28 odst. 3 definuje finanční leasing jako poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku. V ČR se pod termínem leasing chápe pouze typ pronájmu, který je založený na leasingové smlouvě, IFRS považují za leasing i další smluvní vztahy.

Účtování o leasingu

Dle IFRS je aktivum, které je předmětem finančního leasingu, ekonomicky využíváno nájemcem a proto jej vykáže v aktivech v rozvaze a proti tomu vykáže v pasivech závazek k budoucím platbám nájemného vůči pronajímateli. Nájemce dané aktivum při zařazení ocení v nižší z částek fair value a současné hodnotě minimálních leasingových splátek a předmět leasingu odepisuje. Naopak pronajímatel toto aktivum vyřadí ze své evidence a nahradí jej dlouhodobou pohledávkou oceněnou částkou rovnající se čisté investici do pronájmu, která se snižuje v souvislosti s přijatými platbami.

Česká účetní legislativa oproti IFRS nedodržuje zásadu přednosti obsahu před formou a nepřipouští tedy vykazovat předmět leasingu v rozvaze nájemce. Předmět leasingu je vykazován v účetnictví pronajímatele, který jej rovněž odepisuje, i přesto, že je majetek v užívání nájemce, kterému z jeho užívání plynou veškeré užitky. Vyplývá to z definice majetku z obchodního zákoníku, kde je důležité vlastnictví majetku nikoliv ekonomické využití. Nájemce průběžně účtuje o leasingových splátkách do nákladů po dobu leasingu proti závazkům a předmět leasingu zachycuje na podrozvahových účtech. Podmínky daňové uznatelnosti leasingových splátek stanovuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu a to tak, že doba nájmu hmotného

majetku musí odpovídat době odpisování dle tohoto zákona, přičemž u nemovitostí musí leasing trvat minimálně 30 let. Po ukončení finančního leasingu musí dojít k převodu vlastnických práv k předmětu nájmu od pronajímatele k nájemci a další podmínkou je, že kupní cena najatého majetku není vyšší než zůstatková cena při rovnoměrném odpisování k datu prodeje. Podle IFRS by doba nájmu u finančního leasingu měla odpovídat podstatné části doby životnosti aktiva, přičemž IAS 17 přesně nespecifikuje, co podstatná část představuje a vychází se spíše z americké úpravy, která za podstatnou část považuje 75 % a více doby životnosti aktiva.

1.3. NEHMOTNÁ AKTIVA

Rozpoznání nehmotného majetku

Problematika nehmotných aktiv je jednou z oblastí, ve které se jednotlivé národní úpravy účetnictví výrazně odlišují a je často zneužívaná ve snaze zlepšení hospodářského výsledku, kdy účetní jednotky nezaúčtují určitou částku do nákladů, ale vykazují ji jako nehmotné aktivum.

Nejinak je tomu v případě IFRS a české účetní legislativy. IFRS věnují nehmotným aktivům samostatný standard IAS 38 – *Nehmotná aktiva*. Aktivum dle IAS 38 je chápáno jako nehmotné pokud splní tři kritéria, kterými jsou identifikovatelnost, kontrola a budoucí ekonomický prospěch. Identifikovatelnost se zjišťuje pomocí tzv. testu na identifikovatelnost, kdy se zjišťuje, zda je podnik schopen oddělit nehmotné aktivum od ostatních aktiv. Kontrolou neboli ovládáním se rozumí schopnost získat z aktiva ekonomický užitek a zabránit jiným společnostem přístup k tomuto užitku a posledním požadavkem pro uznání nehmotného aktiva v rozvaze dle IAS 38 je, aby aktivum přinášelo podniku budoucí ekonomické užitky.

Česká účetní legislativa přesně vymezuje položky patřící do nehmotného majetku a jsou jimi zřizovací výdaje, které představují výdaje související se založením nového podniku, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software, ocenitelná práva a goodwill. IFRS zřizovací výdaje zachycují jako náklad jelikož nesplňují definici nehmotného aktiva, a další odlišnost se týká nehmotných výsledků výzkumu a vývoje. IFRS na rozdíl od české úpravy účetnictví rozlišují jednotlivé fáze výzkumu a vývoje. Ve fázi výzkumu se vynaložené výdaje neaktivují do rozvahy, ale zaúčtují

se do nákladů a ve fázi vývoje jsou výdaje zachyceny jako náklady období pouze do doby, než splní vymezení podle IAS 38.

Ve standardu IAS 38 se lze také setkat s pojmem nehmotné aktivum s konečnou nebo neurčitelnou životností. Typickým příkladem jsou práva k využití určitého výrobního postupu, u kterých není doba použitelnosti určitelná, dokud představují špičkovou technologii, v případě, že se na trhu objeví nová, lepší technologie, podnik může určit zbývající dobu použitelnosti a řadí tyto práva do nehmotných aktiv s konečnou životností. Toto rozdělení je důležité v otázce odpisů, nehmotná aktiva s konečnou dobou životnosti se odepisují po dobu jejich určené použitelnosti, nehmotná aktiva s neurčitelnou životností je zakázáno odepisovat, testují se však každoročně na snížení hodnoty. Ekvivalent tohoto členění nehmotných aktiv v ČR neexistuje.

Oceňování nehmotného majetku

IFRS při počátečním zachycení nehmotné aktivum oceňují pořizovacími náklady. V české praxi se nehmotná aktiva oceňují pořizovací cenou, případně vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Stejně jako v případě pozemků, budov a zařízení je u nehmotných aktiv dle IFRS umožněno pro ocenění použít model přecenění, který česká účetní legislativa nepřipouští.

1.4. GOODWILL

Problematiku goodwillu upravuje standard IFRS 3 – *Podnikové kombinace*, dále standard IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* a IAS 48 – *Nehmotná aktiva*. Standard IFRS 3 definuje goodwill jako budoucí ekonomické přínosy vyplývající z aktiv, která není možné jednotlivě identifikovat a samostatně vykázat.[7]

Goodwill v české úpravě účetnictví dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele vyjadřuje kladný čí záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku snížený o převzaté závazky. Goodwill se řadí do dlouhodobého nehmotného majetku, a bývá odepisován rovnoměrně 60 měsíců do nákladů, pokud se jedná o kladný goodwill. Záporný goodwill se odepisuje do výnosů. Podle IFRS 3 se goodwill neodepisuje, testuje se však pravidelně na snížení hodnoty.

[7] *Zdroj: Krupová, L.: IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, str. 600*

Od pojmu goodwill je nutné odlišit tzv. oceňovací rozdíl, který je vyhláškou pro podnikatele v §7 odst. 10 vymezen jako kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku a jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté závazky. Oceňovací rozdíl se stejně jako goodwill odepisuje v případě kladného rozdílu do nákladů a v případě záporného do výnosů, je ale vykazován v rámci dlouhodobého hmotného majetku. Zásadní rozdíl pak spočívá v tom, že v případě, že nabyvatel podniku provede individuální přecenění jednotlivých složek majetku, rozdíl se považuje za goodwill, v opačném případě, tzn., když majetek zůstane oceněn v původních účetních hodnotách, nedojde k přecenění, jedná se o oceňovací rozdíl.

IFRS pro oceňovací rozdíl žádný ekvivalent nemají, veškerá aktiva a závazky se přeceňují na reálnou hodnotu, a jde tedy vždy o goodwill.

1.5. INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ

Podstatným rozdílem mezi IFRS a českou účetní legislativou je to, že IFRS investice do nemovitostí oddělují od dlouhodobého hmotného majetku a samostatně je vykazují a upravují standardem IAS 40 – *Investice do nemovitostí*, naproti tomu v ČR zůstávají tyto investice součástí dlouhodobého hmotného majetku a neexistuje pro ně specifická úprava.

Jedná se o investice do aktiv, které podnik sám nevyužívá a je proto nutné tyto investice vykazovat samostatně a nezařazovat je do majetku užívaným vlastníkem upraveným v IAS 16. Investice mohou být oceněny pořizovacími náklady, odepisují se a vykazují se v souladu s IAS 16, nebo reálnou hodnotou, v tomto případě se neodepisují a rozdíl z přecenění se účtuje výsledkově. Investice do nemovitostí drží podnik za účelem získání výnosu z nájemného nebo za účelem kapitálového zhodnocení, popřípadě s obou uvedených důvodů.

V české úpravě účetnictví se na majetek definovaný v IAS 40 vztahují stejná pravidla jako pro dlouhodobý majetek.

1.6. DLOUHODOBÁ AKTIVA DRŽENÁ K PRODEJI A UKONČENÉ ČINNOSTI

Dlouhodobými aktivy drženými k prodeji a ukončené činnosti se zabývá stejnojmenný standard IFRS 5. Tento standard byl přijat z důvodu přiblížení IFRS k americkým standardům a nahradil standard IAS 35 – *Ukončované činnosti*.

Dlouhodobé aktivum představuje aktivum určené k prodeji, pokud bude jeho účetní hodnota získána spíše prodejem než jeho dalším užíváním. Cílem standardu je ocenit aktivum držené k prodeji v nižší z hodnot zůstatkové ceny nebo reálné hodnoty (fair value) snížené o náklady spojené s prodejem. Dalším cílem je přestat aktiva držená k prodeji odepisovat a odděleně je vykazovat v rozvaze. Výsledky ukončených činností jsou odděleně vykazovány ve výsledovce.

Dlouhodobá aktiva určená k prodeji se oceňují účetní nebo reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady, a to podle toho, která hodnota je nižší.

V ČR neexistuje podobná úprava jako je IFRS 5.

1.7. ZÁSOBY

Rozpoznání zásob

Zásoby dle IFRS představují aktiva držená za účelem prodeje v běžném podnikání, aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji a suroviny a materiál spotřebovávaný ve výrobním procesu.[8] Zásoby je možné členit na zásoby nakupované a vyráběné a jsou předmětem standardu IAS 2 – *Zásoby*. Zásoby nakoupené zahrnují zboží určené k dalšímu prodeji a materiál určený k další spotřebě, do vyráběných zásob se řadí výrobky a nedokončená výroba a v případě rozpracovaných zakázek náklady vynaložené na služby, u kterých ještě nedošlo k uznání výnosů. V ČR neexistuje přesná definice zásob, jednotlivé položky zásob jsou vymezeny prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., k zákonu o účetnictví a jsou jimi materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a zboží. Účetní jednotka si může zvolit průběžný nebo periodický systém evidence zásob.

[8] *Zdroj: Dvořáková, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, str. 161*

Mezi IAS 2 a chápání zásob dle české účetní legislativy neexistují podstatné rozdíly, vyjma některých specifických případů týkajících se náhradních dílů a účtování režijních nákladů při oceňování vlastní výroby.

Jak jsem již výše zmínila, v ČR patří náhradní díly do zásob, zatímco dle IFRS jsou při uvedených podmínek chápány jako dlouhodobý majetek. Dalším rozdílem je, že mezinárodní standardy zakazují na rozdíl od české úpravy účetnictví aktivovat neproduktivně vynaložené náklady, tedy náklady na zmetky, odpad apod.

Oceňování zásob

Oceňování zásob je v obou účetních systémech řešeno podobně. Zásoby se při pořízení oceňují pořizovací cenou, tedy ve výši pořizovacích nákladů. Při vykazování se v IFRS zásoby oceňují v nižší částce z nákladů na jejich pořízení či čisté realizované hodnoty neboli odhadované prodejní ceny snížené o odhadované náklady, oceňují se tedy podle tzv. zásady LCM. Náklady na pořízení zásob zahrnují náklady na nákup a v případě zásob vlastní výroby zahrnují náklady na přeměnu, což je v podstatě obdobné české úpravě. Náklady na nákup zahrnují cenu pořízení, dále například cla a dopravné neboli náklady přímo přiřaditelné pořizovaným zásobám. Náklady na přeměnu pak zahrnují náklady vynaložené v souvislosti s přeměnou materiálu na nedokončenou výrobu a následně na výrobek, tedy mzdy a další výrobní náklady. Standard vyžaduje režijní náklady rozdělovat na variabilní a fixní výrobní režie. Přiřazení fixní výrobní režie vychází z využití kapacity výrobního zařízení a nealokovaná režie se účtuje do nákladů. Česká účetní legislativa pokyny k přiřazování režijních nákladů do ceny zásob neobsahuje.

Odlišně se účtuje o změně stavu zásob při druhovém členění nákladů. V IFRS se provádí úpravou nákladů a ne výnosů jako je tomu v ČR.

Oba účetní systémy využívají k zachycení pořizovací ceny zásob metodu předem stanovené ceny, kdy se pořizovací cena zásob rozděluje na předem stanovenou cenu a na oceňovací odchylky, které se rozpouští nejčastěji pomocí váženého aritmetického průměru a v souladu s IFRS se navíc používá metoda maloobchodního prodeje. Při této metodě se zásoby oceňují prodejní cenou s vykázáním rozdílu mezi prodejní a nákupní cenou tedy marže, v české účetní legislativě tato metoda přímo zmíněna není, je však v praxi běžně využívaná.

Oceňování při spotřebě

V obou systémech se využívá pro oceňování zásob individuální ocenění, vážený aritmetický průměr nebo metoda „první do skladu, první ze skladu“ neboli metoda FIFO. Použití metody „poslední do skladu, první ze skladu“ (LIFO) je v obou účetních systémech zakázáno.

1.8. REZERVY

Rozpoznání rezerv

Tvorba rezerv je jedním z nástrojů zásady opatrnosti. Podle IFRS představují rezervy současný závazek, v české úpravě účetnictví se rezervy tvoří na budoucí závazky, je tedy patrné, že je na rezervy pohlíženo jinak dle IFRS a jinak dle české účetní legislativy.

Požadavky týkající se rezerv upravují IFRS ve standardu IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.* Rezervy se podle IFRS vykazují přímo v rozvaze, pokud se vztahují k současnému závazku, který je důsledkem minulých událostí a jeho vyrovnání způsobí odtok prostředků, které přinášejí společnosti ekonomický prospěch a zároveň musí být výše závazku spolehlivě odhadnutelná.[9] Tyto podmínky některé druhy rezerv účtované v souladu s českou účetní legislativou nesplňují. Příkladem je rezerva na budoucí opravy dlouhodobého hmotného majetku, rezerva na obnovu lesních porostů či na odbahnění rybníků, které jsou dokonce při splnění zákonem stanovených podmínek daňově uznatelnými výdaji, nelze je však uznat jako závazek a proto jejich tvorba není v souladu s IAS 37.

V ČR tvorbu rezerv upravuje zákon č. 593/1992, o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a ČÚS č. 004 a rozumí se jimi dluh účetní jednotky vůči budoucím účetním obdobím. Rezervy se tvoří pro možná rizika a očekávané ztráty a rozlišují se na zákonné a účetní. Rezervy stanovené zákonem o rezervách jsou označovány jako rezervy zákonné a jedná se například o zmiňované rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Účetními rezervami jsou například rezervy na důchody, na daň z příjmů či na restrukturalizaci. Typickým příkladem rezerv tvořených dle IFRS jsou rezerva na nevýhodné smlouvy, která se tvoří v případě, že náklady převýší očekávané užitky a podnik nemá možnost

[9] *Zdroj: Krupová, L.: IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, str. 568*

od smlouvy odstoupit, rezerva na obnovu pozemků dotčených těžbou, ta se tvoří ve výši odhadnutých nákladů na rekultivaci narušených pozemků a dále rezerva na likvidaci aktiva, kterou účetní jednotka tvoří, pokud ji při pořízení aktiva vznikne závazek dané aktivum po skončení užití odstranit.

Obecně české předpisy na rozdíl od IFRS dostatečně nespecifikují tvorbu rezerv s výjimkou tvorby rezerv daňově uznatelných, které jsou ale v rozporu s IFRS.

Oceňování a účtování rezerv

Rezervy se v souladu s IAS 37 vykazují v částce nejlepšího odhadu výdajů potřebných k pokrytí závazku s ohledem na možná rizika a nejistoty. Při tvorbě rezerv musí účetní jednotka vzít v úvahu časovou hodnotu peněz, rezervy se oceňují v současné hodnotě budoucích peněžních toků. Dle české účetní legislativy se rezervy tvoří procentem z určeného základu nebo v absolutní částce.

V české úpravě účetnictví i v IFRS se tvorba i čerpání rezerv účtuje do nákladů a také shodně platí, že rezervy nesmí mít aktivní zůstatek, není možné přečerpat jejich vytvořenou výši. Podle IFRS je však nutné rezervy před vytvořením testovat, tzn. posuzovat jejich výši a opodstatněnost, což odpovídá české inventarizaci, a při čerpání se rezerva upraví podle skutečných nákladů. Dle IFRS je možné aktivovat rezervy jako součást pořizovací ceny majetku a promítnout je tak do nákladů v podobě odpisů, dle české úpravy aktivovat rezervy nelze.

Závěr

Cílem bakalářské práce bylo porovnat dva účetní systémy, a to českou účetní legislativu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, v problematice účetní závěrky. Přestože česká účetní legislativa zaznamenala v posledních letech několik úprav, proces harmonizace není stále dokončen a existuje nadále mnoho rozdílů mezi těmito účetními systémy. V současné době vykazují dle IFRS účetní jednotky, které jsou emitenty veřejně obchodovatelných cenných papírů. Lze však očekávat, vzhledem k narůstajícímu zájmu společností vstoupit na zahraniční trhy a oslovit zahraniční investory, že stále více účetních jednotek bude sestavovat své výroční zprávy v souladu s IFRS. Prvním krokem je vydání dne 9. 7. 2009 standardu IFRS pro malé a střední podniky, jejímž cílem je shrnout IFRS do jediného předpisu, který by vyhovoval jejich potřebám.

Zásadním rozdílem mezi českou národní úpravou účetnictví a IFRS je, že IFRS nepředepisují, jak jsou účetní jednotky v ČR zvyklé, žádnou účtovou osnovu, postupy, či přesný formát výkazů. Nedává návod jak účtovat, místo toho říká jak má účetní jednotka vykazovat, aby účetnictví poskytovalo věrný obraz ekonomické skutečnosti. Zatímco česká účetní legislativa upravuje formu výkazů, pořadí jednotlivých položek a předepisuje výkazy sestavit v české měně, IFRS uvádějí pouze minimální výčet povinně zveřejněných položek a nechávají na rozhodnutí účetní jednotky, kterou měnu použijí.

Významný nedostatek české účetní legislativy je ten, že neobsahuje podobný zastřešující dokument jakým je Koncepční rámec IFRS, který by obsahoval definice základních prvků výkazů a byl by jakým si vodítkem při vykazování účetních transakcí. Zásadní rozdíl se také týká komponent účetní závěrky. Česká účetní legislativa na rozdíl od IFRS ponechává sestavení přehledu o změnách ve vlastním kapitálu a přehledu o peněžních tocích na rozhodnutí účetní jednotky, i když je jejich sestavování běžnou praxí a také neumožňuje v rámci mezitímní účetní závěrky sestavovat pouze zkrácené podoby výkazů.

V bakalářské práci jsou také popsány některé rozdíly v položkách výkazu o finanční pozici podniku. Nejdříve se práce zaměřuje na dlouhodobý hmotný majetek. Zde se IFRS a česká úprava účetnictví liší v možnosti používání modelu přecenění majetku na reálnou hodnotu. IFRS na rozdíl od české účetní legislativy model umožňují

a reagují tak na rostoucí cenovou hladinu. Pokrok česká účetní legislativa zaznamenala s účinností od 1. 1. 2010 v uplatnění tzv. komponentního přístupu odpisování spočívajícího v odpisování významných komponent majetku samostatně, který IFRS běžně aplikují a dále od 1. 1. 2009 se může v ČR zohledňovat při odepisování majetku předpokládaná zbytková hodnota.

Rozdíl mezi účetními systémy je zřetelný u finančního leasingu, spočívajícího v tom, že česká účetní legislativa nedodržuje zásadu přednosti obsahu před formou a majetek pořízený prostřednictví finančního leasingu vykazuje ve svém účetnictví pronajímatel, přestože veškeré užitky a rizika nese nájemce. V pojetí leasingu je však nejednotnost systémů zřetelná již při vysvětlení pojmu finanční leasing a tudíž finanční leasing dle české úpravy nemusí být finančním leasingem dle IFRS.

IFRS na rozdíl od české účetní legislativy odděleně sledují nehmotná aktiva a investice do nemovitostí, kterým věnují samostatný standard. IFRS dále rozlišují členění nehmotného majetku na nehmotný majetek s konečnou a neurčitelnou životností a samostatně se také věnují dlouhodobému majetku drženého k prodeji a ukončených činností, což česká účetní legislativa nepoužívá. Odlišnost IFRS a české účetní legislativy je dále v řešení goodwillu. Rozdíl spočívá v možnosti odpisování. V rámci IFRS byla tato možnost zrušena, v případě české účetní legislativy se goodwill odepisuje. V IFRS dále neexistuje pojem oceňovací rozdíl, který se v české úpravě účetnictví používá a rozlišuje se od goodwillu.

U zásob se liší pohlížení na náhradní díly. Zatímco česká účetní legislativa vždy tuto položku řadí mezi oběžný majetek, tedy do zásob, IFRS za určitých podmínek chápou náhradní díly jako součást pozemků, budov a zařízení. Oba účetní systémy se dále značně odlišují v chápání rezerv, což je uvedeno na příkladu rezerv na opravu dlouhodobého majetku. IFRS tvoří rezervy na současný závazek, kdežto česká účetní legislativa na budoucí závazky.

Celkově lze říct, že IFRS se jednotlivým položkám rozvahy věnují precizněji. Česká úprava účetnictví se od IFRS vzdaluje také tím, že je velmi ovlivněna daňově a účetnictví tak souží hlavně jako podklad pro daňové účely.

Seznam použité literatury a internetových zdrojů

[1] DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1

[2] MÜLLEROVÁ, L., VOMÁČKOVÁ, H., DVOŘÁKOVÁ, D.: *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, české účetní standardy): komentář.* Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-435-2

[3] DUŠEK, J.: *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle.* Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-3202-2

[4] KOVANICOVÁ, D.: *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům.* Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9

[5] KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS.* Praha: Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7

[6] KRUPOVÁ, L: *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Aplikace v podnikové praxi.* Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0

[7] Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví

[8] Vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví.

[9] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[10] www.business.center.cz

[11] www.finance.cz

[12] www.wikipedia.org

[13] www.ey.com

Přílohy

Příloha č. 1: České účetní standardy pro podnikatele

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

Příloha č. 2: Seznam standardů IAS/IFRS k 1.1.2009 a jejich účinností

	Koncepční rámce pro sestavování a předkládání účetní závěrky	1.7.1989
	Mezinárodní standardy účetnívýkaznictví	
IFRS 1	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	1.1.2004
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie	1.1.2005
IFRS 3	Podnikové kombinace - *novela s účinností od 1.7.2009*	31.3.2004
IFRS 4	Pojistné smlouvy	1.1.2005
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti	1.1.2005
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	1.1.2006
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování	1.1.2007
IFRS 8	Provozní segmenty	1.1.2009
	Mezinárodní účetní standardy	
IAS 1	Prezentace účetní závěrky - *novelizován 6.9.2007, novelizovaná verze v účinnosti od 1.1.2009*	1.1.2005
IAS 2	Zásoby	1.1.2005
IAS 7	Výkazy peněžních toků	1.1.1994
IAS 8	Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby	1.1.2005
IAS 10	Události po skončení účetního obodobí	1.1.2005
IAS 11	Stavební (dlouhodobé) smlouvy	1.1.1995
IAS 12	Daně ze zisku	1.1.1998
IAS 14	Vykazování podle segmentů - *s účinností od 1.1.2009 nahrazen IFRS 8*	1.1.1998
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	1.1.2005
IAS 17	Leasingy	1.1.2005
IAS 18	Výnosy	1.1.1995
IAS 19	Zaměstnanecké požitky	1.1.1999
IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory	1.1.1984
IAS 21	Dopady změn směných kurzů cizích měn	1.1.2005
IAS 23	Výpůjční náklady - *revidován v r.2007, revidovaná verze v účinnosti od 1.1.2009*	1.1.1995
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran	1.1.2005
IAS 26	Penzijní plány	1.1.1988
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	1.1.2005
IAS 28	Investice do přidružených podniků	1.1.2005
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	1.1.1990
IAS 31	Účasti ve společných podnicích	1.1.2005
IAS 32	Finanční nástroje: vykazování	1.1.2005
IAS 33	Zisk na akcii	1.1.2005
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví	31.3.2004
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv	31.3.2004
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	1.7.1999
IAS 38	Nehmotná aktiva	31.3.2004
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování	1.1.2005
IAS 40	Investice do nemovitostí	1.1.2005
IAS 41	Zemědělství	1.1.2003

Příloha č. 3: Rozvaha dle české účetní legislativy

(společnost Moravskoslezské cukrovary, a.s.)

ROZVAHA
v plném rozsahu

Název a sídlo účetní jednotky

Moravskoslezské cukrovary,a.s.
Cukrovarská 657
Hrušovany nad Jevišovkou
671 67

IČ
46900764

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé úč. období
a	b	c	Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.I.)	001	3022597	-1153140	1869457	1874772
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (B.I. + B.II. + B.III.)	003	1524508	-1036739	487769	510470
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I. 1. až B.I.8.)	004	36997	-28356	8641	10310
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0
3.	Software	007	36792	-28151	8641	9101
4.	Ocenitelná práva	008	205	-205	0	0
5.	Goodwill	009	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	1209
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.9.)	013	1429895	-961383	468512	487618
B. II. 1.	Pozemky	014	49915	-83	49832	50470
2.	Stavby	015	543955	-298669	245286	253890
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	815592	-644644	170948	182427
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	2446	0	2446	831
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	0	0	0	0
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	17987	-17987	0	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.)	023	57616	-47000	10616	12542
B.III.1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	4950	0	4950	5050
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	5666	0	5666	7492
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídící osoba, podstatný vliv	027	0	0	0	0
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	47000	-47000	0	0
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0

IČ: 46900764

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé úč. období
a	b	c	Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	031	1423485	-116401	1307084	1255684
C. I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.6.)	032	1003591	-17906	985685	861365
C. I. 1.	Materiál	033	95936	-17833	78103	31025
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	0	0	0	0
3.	Výrobky	035	879929	0	879929	820987
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	0	0	0	0
5.	Zboží	037	26958	0	26958	9353
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	768	-73	695	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (součet C.II. 1. až C.II.8.)	039	9149	0	9149	1225
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0	0	0
2.	Pohledávky - ovládající a řídící osoba	041	0	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a účastníky sdružení	043	0	0	0	0
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	0	0	0	0
6.	Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
7.	Jiné pohledávky	046	9149	0	9149	1225
8.	Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0	0
C.III.	Krátkodobé pohledávky (součet C.III.1. až C.III.9.)	048	380650	-98495	282155	374205
C.III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	333037	-87244	245793	279628
2.	Pohledávky - ovládající a řídící osoba	050	0	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a účastníky sdružení	052	0	0	0	0
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
6.	Stát - daňové pohledávky	054	13246	0	13246	45846
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	1960	0	1960	2847
8.	Dohadné účty aktivní	056	4442	0	4442	4456
9.	Jiné pohledávky	057	27965	-11251	16714	41428
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (součet C.IV.1 až C.IV.4)	058	30095	0	30095	18889
C.IV.1.	Peníze	059	483	0	483	637
2.	Účty v bankách	060	29612	0	29612	18252
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	0	0	0	0
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení (D.I.1. + D.I.3.)	063	74604	0	74604	108618
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	70954	0	70954	105613
2.	Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0	0
3.	Příjmy příštích období	066	3650	0	3650	3005

IČ: 46900764

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C.I.)	067	1869457	1874772
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A. V.)	068	1128628	1109516
A. I.	Základní kapitál (A.I.1. +A.I.2. +A.I.3.)	069	208193	208193
A. I.1.	Základní kapitál	070	208193	208193
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
3.	Změny základního kapitálu	072	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (součet A. I I.1 až A. I I.5)	073	-20332	1549
A. II.1.	Emisní ážio	074	0	0
2.	Ostatní kapitálové fondy	075	0	0
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-20332	1549
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077	0	0
5.	Rozdíly z přeměn společnosti	078	0	0
A. III.	Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (A.III.1. + A.III.2.)	079	48983	48665
A. III.1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	44166	44166
2.	Statutární a ostatní fondy	081	4817	4499
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (A.IV.1. + A.IV.2.)	082	699192	822066
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	083	699192	822066
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	084	0	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	085	192592	29043
B.	Cizí zdroje (B.I. + B.II. + B.III. + B.IV.)	086	740805	765233
B. I.	Rezervy (součet B.I.1. až B.I.4.)	087	35889	86074
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088	0	0
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	089	0	0
3.	Rezerva na daň z příjmů	090	0	0
4.	Ostatní rezervy	091	35889	86074
B. II.	Dlouhodobé závazky (součet B.II. 1. až B.II.10.)	092	0	0
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	093	0	0
2.	Závazky - ovládající a řídící osoba	094	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	095	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096	0	0
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	097	0	0
6.	Vydané dluhopisy	098	0	0
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	099	0	0
8.	Dohadné účty pasivní	100	0	0
9.	Jiné závazky	101	0	0
10.	Odložený daňový závazek	102	0	0

IČ: 46900764

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (součet B.III.1. až B.III.11.)	103	704916	539620
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104	285370	88069
2.	Závazky - ovládající a řídící osoba	105	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	106	45000	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107	1309	1017
5.	Závazky k zaměstnancům	108	5351	3364
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	2851	1880
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110	26149	10661
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111	1820	1412
9.	Vydané dluhopisy	112	0	0
10.	Dohadné účty pasivní	113	11937	15679
11.	Jiné závazky	114	325129	417538
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (součet B.IV.1. až B.IV.3.)	115	0	139539
B.IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116	0	0
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117	0	139539
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118	0	0
C. I.	Časové rozlišení (C.I.1 + C.I.2.)	119	24	23
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120	0	0
2.	Výnosy příštích období	121	24	23

Sestaveno dne: 13.3.2009
Právní forma účetní jednotky: akciová společnost
Předmět podnikání účetní jednotky: výroba cukru
Podpisový záznam:

Ing. Stanislav Tobola
předseda představenstva

Příloha č. 4: Konsolidovaná rozvaha dle IFRS

(společnost Nestlé Group)

In millions of CHF	Notes		2009		2008
Assets					
Current assets					
Cash and cash equivalents	19		2 734		5 835
Short-term investments	19		2 585		1 296
Inventories	12		7 734		9 342
Trade and other receivables	10/19		12 309		13 442
Prepayments and accrued income			589		627
Derivative assets	11/19		1 671		1 609
Current income tax assets	19		1 045		889
Assets held for sale	25		11 203		8
Total current assets			**39 870**		**33 048**
Non-current assets					
Property, plant and equipment	13		21 599		21 097
Goodwill	14		27 502		30 637
Intangible assets	15		6 658		6 867
Investments in associates	8		8 693		7 796
Financial assets	19		4 162		3 868
Employee benefits assets	16		230		60
Deferred tax assets	7		2 202		2 842
Total non-current assets			**71 046**		**73 167**
Total assets			**110 916**		**106 215**