

Technická univerzita v Liberci

Ekonomická fakulta

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Využití IAS/IFRS v účetnictví českého podniku

Application of IAS/IFRS in a czech company accountancy

DP-EF-KFU-2010-27

SIMONA JIRÁSKOVÁ

Vedoucí práce: doc. Dr. Ing. Olga Hasprová

Katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Lucie Kvasničková

RWE Východočeská plynárenská, a.s.

Počet stran 69

Počet příloh 3

Datum odevzdání 04. 05. 2010

## **Prohlášení**

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL, v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 04. 05. 2010

vlastnoruční podpis

## **Poděkování**

Touto cestou bych ráda poděkovala mé vedoucí diplomové práce doc. Dr. Ing. Olze Hasprové za pomoc při zpracování této práce a především za užitečné rady a připomínky, které mi poskytla. Mé díky patří také Ing. Lucii Kvasničkové za odborné rady z praxe.

## **Anotace**

Tato diplomová práce je zaměřena na dva rozdílné účetní systémy – český účetní systém a systém IFRS. V první kapitole najdeme podrobný rozbor základní části Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, tedy Koncepčního rámce. Ve druhé části je obecně popsán český účetní systém, jeho východiska a regulace. Třetí kapitola obsahuje některé podstatné rozdíly mezi IFRS a českými účetními principy. Poukazuje na rozdíly v účetní závěrce, na problematiku vykazování podle segmentů, řeší dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek a leasing v obou systémech. A konečně poslední čtvrtá kapitola se zmiňuje o způsobech konverze české účetní závěrky do IFRS a zároveň poukazuje na problematiku stanovení základu daně.

## **Klíčová slova**

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, české účetní předpisy, účetní závěrka, dlouhodobá hmotná aktiva, dlouhodobá nehmotná aktiva, leasing, reálná hodnota, historická cena.

## **Annotation**

This diploma paper is about two different accounting system – czech accounting system and IFRS. We can find detailed analysis of the basic part of IFRS in the first chapter – the Conceptual framework. The czech accounting system and its regulation are generally described in the second chapter. The third chapter is focused on some substantial differences between IFRS and czech accounting principles. There are differences in financial statements, segment reporting, tangible and intangible fixed assets and leases. The last fourth chapter is about the ways how to translate financial statements into IFRS and just one way how to set tax base.

## **Keywords**

International Financial Reporting Standards, czech accounting standards, financial statement, tangible fixed assets, intangible fixed assets, lease, real value, historical cost.

## Obsah

	str.
<b>Obsah</b> .....	7
<b>Seznam použitých zkratk a symbolů</b> .....	9
<b>Seznam tabulek</b> .....	11
<b>Seznam obrázků</b> .....	12
<b>Úvod</b> .....	13
<b>1. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví</b> .....	16
1.1 Koncepční rámec .....	17
1.1.1 Uživatelé, cíle a součásti účetní závěrky .....	17
1.1.2 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky .....	18
1.1.3 Kvantitativní charakteristiky účetní závěrky .....	20
1.1.4 Definice a rozpoznání základních prvků účetní závěrky .....	21
1.1.5 Pojetí kapitálu, uchování kapitálu .....	28
1.1.6 Koncepty oceňování .....	29
1.1.6.1 Historické náklady .....	30
1.1.6.2 Běžná cena .....	32
1.1.6.3 Běžná tržní hodnota .....	32
1.1.6.4 Realizovatelná/vypořádací hodnota .....	32
1.1.6.5 Současná (diskontovaná) hodnota .....	32
1.1.6.6 Reálná hodnota .....	33
1.1.7 Proces oceňování .....	34
1.2 Obecně k IFRS .....	36
<b>2. České účetní předpisy</b> .....	38
<b>3. Podstatné rozdíly mezi IFRS a ČÚP pro podniky účtující dle české legislativy</b> .....	40
3.1 Účetní závěrka .....	40
3.1.1 Měna použitá při vykazování .....	40
3.1.2 Součásti účetní závěrky .....	41
3.1.3 Výkaz o finanční situaci/rozvaha .....	42
3.1.4 Výkaz o úplném výsledku/výkaz zisku a ztráty (výsledovka) .....	43
3.1.5 Výkaz změn vlastního kapitálu .....	44
3.1.6 Výkaz o peněžních tocích .....	44
3.2 Vykazování dle segmentů .....	47
3.2.1 Vykazování dle segmentů podle IFRS .....	47
3.2.2 Vykazování dle segmentů podle ČÚP .....	48
3.3 Dlouhodobý hmotný majetek .....	48
3.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek podle IFRS .....	48
3.3.2 Dlouhodobý hmotný majetek podle ČÚP .....	55
3.4 Leasing .....	57
3.4.1 Leasing podle IFRS .....	58
3.4.2 Leasing podle ČÚP .....	63
3.5 Dlouhodobý nehmotný majetek .....	67
3.5.1 Dlouhodobý nehmotný majetek podle IFRS .....	67
3.5.2 Dlouhodobý nehmotný majetek podle ČÚP .....	70
<b>4. Účetní závěrka</b> .....	73
4.1 Konverze účetní závěrky podle ČÚP do IFRS .....	74

4.2 První účetní závěrka sestavená podle IFRS .....	75
<b>Závěr</b> .....	78
<b>Seznam použité literatury</b> .....	82
<b>Přílohy</b> .....	85

## Seznam použitých zkratk a symbolů

Apod.	a podobně
č.	číslo
ČR	Česká republika
ČÚP	české účetní předpisy
ČÚS	české účetní standardy
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNHM	dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Consultancy
IFRS	International Financial Reporting Standards
Kč	korun českých
mil.	milión
obr.	obrázek
odst.	odstavec
př.	příklad
resp.	respektive
Sb.	sbírka
SME	Small and Medium sized Entities
tab.	tabulka
tis.	tisíc
tzv.	takzvaný
USA	United states of America
US GAAP	United States generally Accepted Accounting Principles
viz	vzhledni
vs.	versus
www	word wibe web



[ ]	hrnaté závorky použité pro označení citací a u matematických výpočtů
( )	kulaté závorky použité pro doplnění textu a u matematických výpočtů
/	lomeno
-	pomlčka
„“	uvozovky použité při citování zdroje či označení neoficiálního názvu
$\Sigma$	suma použitá při matematických výpočtech
$\Delta$	symbol změny použitý u matematických výpočtů
*	symbol použitý pro poznámky k textu

## **Seznam tabulek**

Tabulka 1 Základní prvky výsledovky v pojetí IFRS (str. 23)

Tabulka 2 Výsledovka dle IFRS ve dvou formátech – klasifikace nákladů podle druhů a podle funkce (str. 27)

Tabulka 3 Báze oceňování aktiv a závazků ve vztahu k času (str. 30)

Tabulka 4 Součásti účetní závěrky podle IFRS a ČÚP (str. 41)

Tabulka 5 Rozvaha dle horizontálního uspořádání a v souladu se 4. směrnicí EU (str. 42)

Tabulka 6 Klasifikace úroků, dividend a daní ve výkazu CASH FLOW dle IFRS a ČÚP (str. 45)

Tabulka 7 Operativní vs. finanční leasing z pohledu IFRS (str. 57)

## **Seznam obrázků**

- Obrázek 1 Základní prvky rozvahy a výsledovky a vazby mezi nimi (str. 24)
- Obrázek 2 Historické náklady při výchozím ocenění aktiv (str. 31)
- Obrázek 3 Účetní zobrazení přecenění majetku reálnou hodnotou směrem nahoru (str. 50)
- Obrázek 4 Účetní zobrazení změny v odpisech po přecenění reálnou hodnotou směrem nahoru (str. 51)
- Obrázek 5 Výpočet zisku/ztráty z prodeje aktiva a následné účetní zobrazení (str. 54)
- Obrázek 6 Zobrazení operativního leasingu v účetních výkazech nájemce a pronajímatele sestavených dle IFRS (str. 59)
- Obrázek 7 Zobrazení finančního leasingu u nájemce podle IFRS (str. 61)
- Obrázek 8 Zobrazení finančního leasingu u pronajímatele podle IFRS (str. 62)
- Obrázek 9 Zobrazení finančního leasingu u nájemce podle ČÚP (str. 64 – 65)
- Obrázek 10 Zobrazení finančního leasingu u pronajímatele podle ČÚP (str. 66 – 67)

## Úvod

Vznik účetnictví, tedy jeho jednoduché verze, můžeme přiřadit ke vzniku obchodu. Už v dávné době si lidé zaznamenávali své dluhy a pohledávky proto, aby uchovali svůj majetek. Souběžně s vývojem obchodu, dopravy a bankovníctví, vyvíjelo se i účetnictví. Ale až vznik prvních společností velkého rozsahu, které zaměstnávaly stovky lidí, investovaly stále více peněz a byly řízeny managementem bez vlastnických práv, byl počátkem účetnictví podobnému tomu dnes. Do podnikatelské činnosti společností začalo vstupovat čím dál více subjektů – investoři, banky, orgány státní správy a samotní vlastníci. Ti všichni potřebovali a potřebují kvalitní, pravdivé a úplné informace o stavu podniku, jeho majetku, závazcích a úspěšnosti jeho hospodářské aktivity. Účetnictví tak přestává být informačním zdrojem „pouze“ pro samotného podnikatele, ale musí uspokojovat potřeby všech svých uživatelů tak, aby mohli činit správná rozhodnutí.

Česká republika (dále ČR) je malou zemí uprostřed Evropy a nejen vstup do Evropské unie (dále EU) v roce 2004 jasně ukázal, že chceme jít stejnou cestou jako země západní Evropy. Vstupem do EU vznikl závazek začlenit nebo postupně implementovat legislativní regulace, normy a zvyky do naší legislativy, které budou jednou společné pro celou Evropu. Zavázali jsme se přijímat společná rozhodnutí týkající se téměř všech oblastí – i účetnictví. Existují v podstatě dvě linie harmonizace účetnictví, které ovlivňují ČR: harmonizace v rámci EU a harmonizace v celosvětovém měřítku. A právě díky snaze celosvětové harmonizace účetnictví vznikly Mezinárodní účetní standardy (dále IAS), které měly za cíl lépe demonstrovat evropské účetnictví a vymanit se vlivu dosud jediného souboru účetních zásad a pravidel US GAAP<sup>1</sup>. Od roku 2002 probíhá proces harmonizace mezi IFRS a US GAAP, který by měl mít za cíl vytvořit jednotný systém účetního výkaznictví. Ve stejném roce vznikla Rada pro mezinárodní účetní standardy (dále IASB) a standardy vydávané touto radou se zcela záměrně označují jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále IFRS). Už název napovídá, že IFRS korigují výkaznictví v rámci účetnictví a nikoli způsob vedení účetních knih, čísla účtů či podoby účtové osnovy. IFRS fungují na bázi dobrovolnosti, kdy společnost sama chce být

---

<sup>1</sup> Všeobecně uznávané účetní principy (Generally Accepted Accounting Principles) platné pro společnosti v USA. Vznikly pro organizace, jejichž akcie jsou kótované na burze cenných papírů.

plnohodnotným partnerem v oblasti podnikání, chce být vhodným subjektem pro investování, chce vstupovat na burzy cenných papírů a to vše na mezinárodní úrovni. Je tedy přirozené, že na takovémto globálním trhu musí existovat i globální účetnictví, které bude srozumitelné pro každého uživatele a které bude reprezentovat společné zásady a postupy tak důležité pro spravedlivé srovnání.

Využití IAS/IFRS v účetnictví českého podniku má ale několik úskalí. Jsme vůbec schopni pojmout tolik změn? A jsme připraveni akceptovat změnu ve výši naší rentability, jakou nám může přinést jiný systém účetnictví? Jak co nejjednodušeji a s nejmenšími náklady vytvořit dvě stejně kvalitní účetní závěrky? Domnívám se, že největší rozpor je v sestavení základu daně, kdy podle české legislativy nesmí být použit systém IFRS, nýbrž české účetní předpisy (dále ČÚP). Velké společnosti, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů, tak musí vést dvojí účetnictví – podle IFRS pro potřeby svých obchodních partnerů, pro investory a vlastníky a podle ČÚP pro orgány státní správy a daňový úřad. Oba tyto systémy jsou vytvořeny pro dva druhy zcela odlišných uživatelů a který je tedy ten jeden vhodný pro obě skupiny?

Svou diplomovou práci jsem rozdělila do čtyř částí. První kapitolu věnuji IFRS a hlavně jeho základní části – Koncepčnímu rámci. Věnuji se definování součástí účetní závěrky, základním předpokladům účetní závěrky, pojmům pojetí a uchování kapitálu a konceptům oceňování, které jsou (jak praxe ukazuje) složitým problémem každého účetnictví. Ve druhé kapitole zcela obecně shrnuji legislativní normy ČÚP, zásady českého účetnictví a jeho postupnou harmonizaci. Ve třetí a nejrozsáhlejší kapitole ukazují některé nejpodstatnější rozdíly mezi IFRS a ČÚP. Zmiňuji se o podobě účetní závěrky a jejím obsahu v obou systémech, o metodě vykazování podle segmentů, o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku a o problematice leasingu. A konečně poslední čtvrtou kapitolu jsem zaměřila na účetní závěrku podle IFRS, tedy na způsoby její konverze z ČÚP do IFRS, na to, jaké změny přinese první účetní závěrka sestavená podle IFRS a také zde upozorňuji na problém stanovení základu daně.

Po přečtení této diplomové práce by si každý uživatel sám měl utvořit vlastní názor na systém IFRS, na tendenci začleňovat ho do evropské účetní regulace, na jeho vhodnost

v podmínkách českého účetnictví a na jediný způsob vypočtení základu daně, který mnohým subjektům komplikuje situaci. Uživatel také získá základní informace o zásadách a předpokladech, na kterých je systém IFRS vytvořen, seznámí se s některými odlišnostmi mezi IFRS a ČÚP a nahlédne do problematiky konverze účetní závěrky z ČÚP do IFRS. Ovšem pro hlubší pochopení a znalosti je potřeba využít další literatury, jejíž seznam je na konci této práce.

## **1. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

V roce 1973 byl profesními účetními institucemi založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC) s cílem vypracovat úplný soubor Mezinárodních účetních standardů.

V roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii obsahující rozhodnutí zvolit IFRS za nástroj regulace evropského účetnictví. Výsledkem byl vznik Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB), která začala pracovat v roce 2002 a která je plně zodpovědná za tvorbu globálně platných účetních standardů. Standardy vydávané IASB už nejsou označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS), ale jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards). Zároveň nejsou vytvořeny pro určité konkrétní prostředí a to zajišťuje jejich nadnárodní charakter. Soubor standardů je neustále zkvalitňován a do jejich procesu tvorby může zasahovat i odborná veřejnost z celého světa.

Předností IFRS je zejména řešení jednotlivých oblastí na bázi obecných principů nikoli na bázi stále se rozšiřujících detailních předpisů a doporučení. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nejsou jednou provždy stanovenou normou, ale vyvíjejí se souběžně s vývojem finančního řízení a světové ekonomiky vůbec. Některé dřívější standardy jsou proto průběžně revidovány, některé rušeny a nahrazovány jinými.

V současné době podle Zákona o účetnictví - § 19 odst. 9 jsou některé účetní jednotky povinny použít pro účtování a sestavování účetní závěrky IFRS: „*Účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.*“ Zákon se také zmiňuje o použití IFRS v konsolidaci: „*Konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.*“<sup>2</sup> Společnosti používající IFRS pro sestavení účetní závěrky nemusí tuto závěrku vytvářet podle ČÚP. Je ale zřejmé, že se budou potýkat

---

<sup>2</sup> § 23a, odst.1 Zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví

s problémem při zjišťování základu daně, protože podle § 23 odst. 2 písm. a) Zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází: „z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů.“ Pro tyto firmy to v praxi znamená buď vedení dvojího účetnictví (podle ČÚP a podle IFRS), nebo nutnost transformovat výsledek hospodaření podle IFRS na výsledek hospodaření dle ČÚP.

## **1.1 Koncepční rámec**

Koncepční rámec je důležitou úvodní částí IFRS. Zde jsou definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky (aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady), kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Samotný Koncepční rámec není účetním standardem, je spíše určitou ideovou základnou, na niž je založeno sestavování účetních výkazů a řešení problémů zakotvených v jednotlivých standardech.

Koncepční rámec vymezuje:

- uživatele účetní závěrky a jejich informační potřeby,
- cíl účetní závěrky,
- základní předpoklady sestavení účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristika účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu.[1]

### **1.1.1 Uživatelé, cíle a součásti účetní závěrky**

Účetní závěrka je určena především externím uživatelům a musí se přizpůsobovat jejich potřebám. Mezi externí uživatele patří zejména: investoři – potenciální či současní držitelé majetkových účastí, potenciální či současní věřitelé, zaměstnanci, dodavatelé,



odběratelé, konkurenční podniky, stát a orgány státní správy, finanční analytici, poradci, žurnalisté a nejširší veřejnost.

Cílem účetní závěrky je informovat uživatele o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku. Účetní závěrka by měla být pravdivým a věrným zobrazením stavu podniku a respektování zásad uvedených v Koncepčním rámci by mělo k tomuto cíli vést.

Součástí účetní závěrky podle IFRS jsou:

- výkaz o finanční situaci (tento název platí od roku 2009 a nahrazuje výraz rozvaha, který ovšem IFRS nezakazují používat, pokud je jeho význam jistý),
- výkaz o úplném výsledku (v české terminologii výkaz zisku a ztráty či výsledovka),
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích,
- příloha.

Úpravě účetní závěrky se podrobně věnuje IAS 1 – *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* a výkazu o peněžních tocích je věnován IAS 7 – *Výkazy peněžních toků*.

Kromě účetní závěrky společnosti často ještě vyhotovují zprávu vedení podniku, kde jsou vysvětleny hlavní aspekty ovlivňující vývoj výkonnosti a finanční pozice účetní jednotky. V rámci této zprávy jsou podávány širší informace týkající se řízení rizik, investiční politiky apod. Cílem je podat komplexnější informace vedení podniku a umožnit tak přesnější odhad budoucího vývoje.

### **1.1.2 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky[2]**

Koncepční rámec definuje dva základní předpoklady, které musí účetní závěrka splňovat – jde o aktuální bázi a předpoklad trvání podniku v budoucnu.

Účetní závěrka (i celé účetnictví a účetní výkaznictví), jež jsou sestavovány na **akruální bázi**, uznává transakce v období, kdy k nim dochází a nikoli už/až v okamžiku, kdy dochází k realizaci peněžních toků spojených s těmito transakcemi. Jde vlastně o nám známý princip věcné a časové souvislosti, kdy je nutné transakce ve vztahu k období časově rozlišit. Akruální účetnictví (accrual accounting) vykazuje i přísliby získat peníze a povinnosti platit peníze a je schopno lépe informovat své uživatele nejen o minulých transakcích, které již vyvolaly příjem a výdej peněžních prostředků, ale rovněž o očekávaných peněžních příjmech a výdajích. Nejen proto je akruální báze celosvětově přijímána jako základní předpoklad podvojného účetnictví.

**Předpoklad trvání účetní jednotky** (going concern) vychází z očekávání, že podnik bude nadále pokračovat ve své činnosti. Na vedení účetní jednotky je to, aby při sestavování účetní závěrky objektivně posoudila, zda je tento předpoklad zachován. Pokud má vedení účetní jednotky pochybnosti o dalším trvání podniku, je nutno tuto nejistotu zveřejnit a uvést důvody k pravděpodobnému ukončení činnosti podniku.

IAS 1 – *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* připojuje k těmto dvěma základním předpokladům ještě dvě obecná východiska sestavování účetní závěrky: periodicitu vykazování, věrné a poctivé zobrazení skutečnosti.

**Periodicitou vykazování** rozumíme pravidelné sestavování účetních výkazů v závislosti na účetním období. Účetním obdobím je jeden rok (kalendářní či hospodářský) a účetní výkazy se tedy sestavují nejméně jednou ročně.

Skutečnost, že účetní závěrka má prezentovat poctivě finanční pozici, výkonnost a peněžní toky účetní jednotky, můžeme nazvat **věrným a poctivým zobrazením**. Standard IAS 1 říká, že správné užití IFRS vede většinou k věrnému a poctivému zobrazení skutečnosti. Pokud by však vedení společnosti došlo k závěru, že aplikace některého postupu dle IFRS bylo v rozporu s cílem IFRS deklarovaným v Koncepčním rámci, může se odklonit od aplikace dílčího ustanovení a uvést v komentáři k účetním výkazům důvod, který vedl k vychýlení se a jaké řešení bylo přijato.

### 1.1.3 Kvantitativní charakteristiky účetní závěrky

Koncepční rámec hovoří o čtyřech hlavních kvantitativních charakteristikách účetní závěrky:

- srozumitelnost (understandability),
- významnost, závažnost (relevance),
- spolehlivost (reliability), zahrnující řadu kvantitativních rysů jako jsou důvěryhodné (věrné) zobrazení (faithful representation), přednost obsahu před formou (substance over form), nestrannost (neutrality), opatrnost (prudence), úplnost (completeness),
- srovnatelnost (comparability).[2]

**Srozumitelností** je myšlena taková prezentace účetní závěrky, které je její uživatel schopen porozumět. Zbytečně složitá, nejasná a nelogicky strukturovaná účetní závěrka nebude podávat takové informace, které mohou uživatelé prakticky využít. To ale neznamená, že účetním výkazům musí porozumět i nekvalifikovaný uživatel. Mohlo by dojít k přílišnému zjednodušení informací a tím k oslabení významu účetnictví. Srozumitelná účetní závěrka předpokládá, že její uživatelé mají dostatečné znalosti podnikatelských a ekonomických aktivit i účetnictví.

Účetní výkazy mají svým uživatelům poskytovat informace, které jim pomohou posoudit situaci podniku, předvídat budoucí vývoj a přijmout správná rozhodnutí. Jenom takové účetní výkazy, které splňují tento požadavek, obsahují **relevantní informace**. U informace je také důležité, zda je podána včas.

Informace jsou **spolehlivé**, když neobsahují závažnou chybu či zkreslení a představují věrně to, co mají vyjadřovat. *Zásada přednosti obsahu před formou* zdůrazňuje, že podnik musí při účetním zachycení a vykázání transakcí brát v úvahu jejich ekonomický obsah a ne jejich právní formu. Jako příklad lze uvést finanční leasing, kdy by majetek měl být vykázán v rozvaze u nájemce. Aby informace účetní závěrky byly spolehlivé, musí být *nestranné*, to je nezkreslené. Účetní závěrka není nestranná, pokud výběrem nebo uváděním informací ovlivňuje rozhodování nebo úsudek uživatele takovým způsobem,

aby bylo dosaženo předem stanoveného výsledku nebo závěru. Při sestavování spolehlivé účetní závěrky je také nutné řídit se *principem opatrnosti*. Opatrností se rozumí takový přístup k odhadům prováděným v nejistých podmínkách, při kterém aktiva nebo výnosy nejsou nadhodnoceny a závazky nebo náklady podhodnoceny. A v neposlední řadě musí být informace účetní závěrky *úplné*. Opomenutí informací by mohlo být důvodem toho, že informace budou matoucí nebo klamné, a proto nespolehlivé.[1]

Aby byly účetní výkazy a informace **srovnatelné**, je potřeba používání stejných metod v čase a mezi podniky. Stálost metod však není překážkou ke změnám účetní metody s cílem získat kvalitnější informace. Ke změně by však mělo dojít pouze za předpokladu, že povede k vhodnějšímu a kvalitnějšímu prezentování transakcí a událostí. Dochází-li ke změně metody, je nezbytně nutné vyčíslit dopady změny a přepočíst zpětně i relevantní informace z účetních závěrek před změnou. O této zásadě pojednává IAS 8 – *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

#### 1.1.4 Definice a rozpoznání základních prvků účetní závěrky

Základními prvky účetní závěrky jsou:

- prvky vztahující se k vyjádření finanční pozice: aktiva, závazky a vlastní kapitál,
- prvky vztahující se k výkonnosti (resp. zisku): náklady, výnosy.[2]

**Aktiva** (assets) jsou vložené prostředky, které jsou výsledkem minulých skutečností a očekává se, že přinesou podniku budoucí ekonomický prospěch. Je-li aktivum vykázané v rozvaze, musí platit tvrzení, že budoucí ekonomický prospěch poplyne do podniku s dostatečnou jistotou a zároveň lze aktivum spolehlivě ocenit.

**Závazky** (liabilities) vyjadřují současnou povinnost, která vznikla na základě minulých skutečností a zároveň se předpokládá, že vyrovnání tohoto závazku povede k odtoku ekonomického prospěchu (aktiv) z podniku. Chce-li účetní jednotka závazek vykázat v rozvaze, musí být vysoce pravděpodobné, že jeho vypořádání vyvolá odliv

ekonomického prospěchu (aktiv) a zároveň musí být schopna tento závazek spolehlivě ocenit.

**Vlastní kapitál** (investments by owners) je zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech závazků. Výše vlastního kapitálu je závislá na ocenění aktiv a závazků v rozvaze a dochází-li k přeceňování aktiv a závazků, mění se výše základního kapitálu. Kapitál je často v rozvaze členěn a toto členění se liší u jednotlivých právních forem podnikání. Součástí vlastního kapitálu je hospodářský výsledek dosažený za běžné období vypočítaný jako rozdíl výnosů a nákladů.

**Výnosy** (income) jsou zvýšení ekonomického prospěchu formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. Výnosy jsou vykázány ve výsledovce a k tomuto vykázání dochází v okamžiku, kdy je v účetnictví uznáno zvýšení aktiv nebo snížení závazků vyvolané vznikem výnosů. Podle Koncepčního rámce se výnos (income) skládá ze dvou součástí: revenues a gains. Termínem revenues jsou označovány výnosy z běžných činností (tržby z prodeje výrobků a zboží, výnosy z úroků, dividend apod.). S termínem gains je to poněkud složitější. Oficiální překlad IFRS užívá pojmu „přínosy“. Tyto přínosy se vykazují snížené o související náklady často označované termínem losses – překládané někdy jako újmy či ztráty. Za přínosy můžeme považovat kladné výsledky z prodeje krátkodobých a dlouhodobých aktiv včetně investic, kurzové rozdíly apod. Existují ale i přínosy, které neovlivní hospodářský výsledek. Jako přínosy jsou označovány například i výsledky z přecenění aktiv směrem nahoru a jednotlivé standardy určují, zda se tyto rozdíly budou účtovat rozvahově či výsledkově. Je ale nezbytné si uvědomit, že výsledky z přecenění zachycené v rozvaze představují opatrnější přístup, protože zde odpadá riziko vykázání nerealizovaného zisku.

**Náklady** (expenses) jsou definovány jako snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo formou zvýšení závazků nebo úbytkem či snížením hodnoty aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením prostředků vlastníků. K uznání a vykázání nákladů ve výsledovce dochází v okamžiku, kdy dochází k uznání závazků, tedy k uznání úbytku či snížení hodnoty aktiv. Koncepční rámec rozlišuje

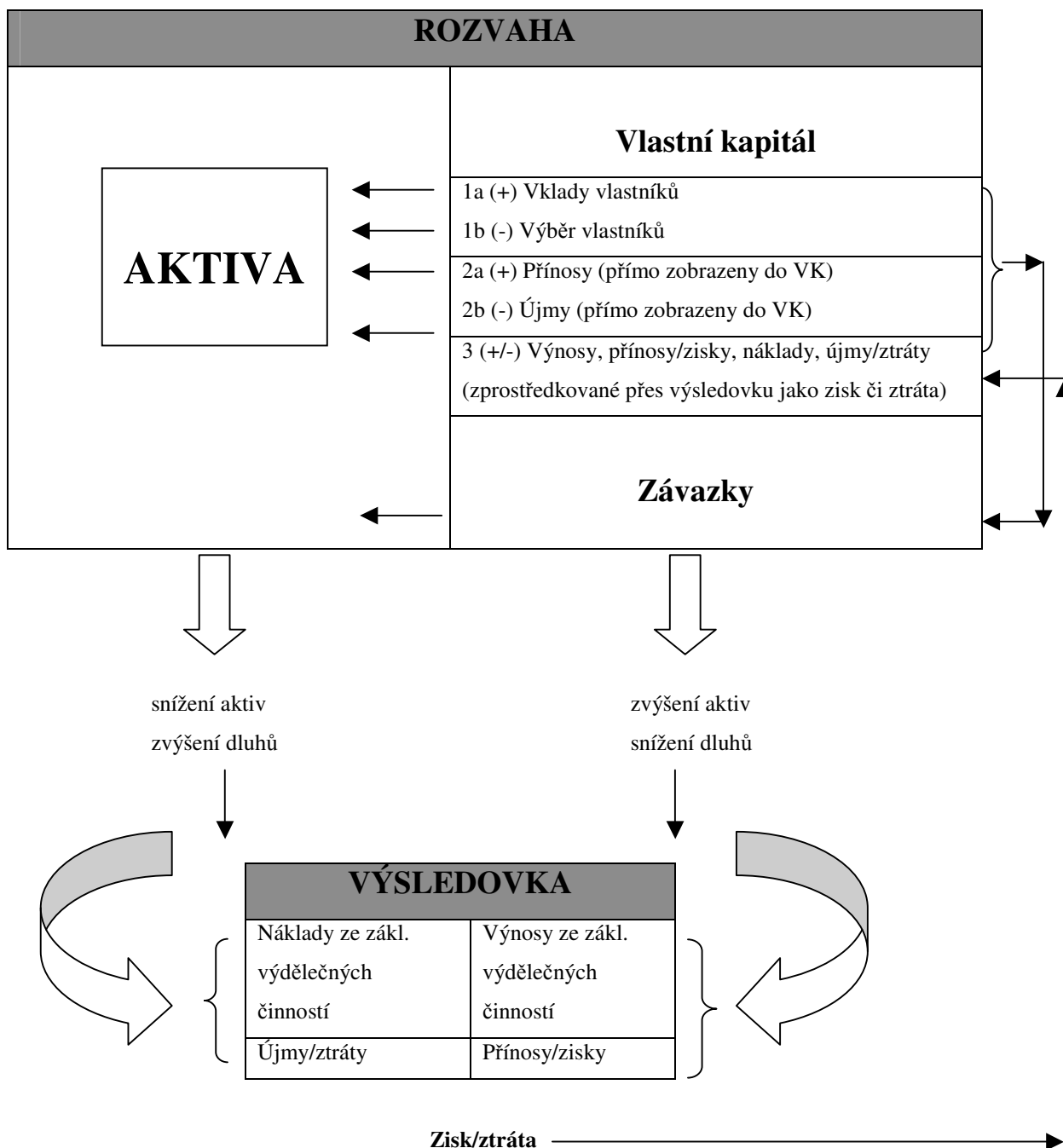
náklady vznikající z běžných činností a újmy (losses) – v češtině však častěji ztráty, které jsou opakem přínosů (gains).

Tab. 1 Základní prvky výsledovky v pojetí IFRS

Základní prvky	IFRS
<b>I. VÝNOSY</b>	
- výnosy ze základních, pokračujících běžných výdělečných činností	Revenues
- přínosy/zisky, tedy výnosy z okrajových událostí a okolností	Gains
<b>Výnosy celkem</b>	<b>Income</b>
<b>II. NÁKLADY</b>	
- náklady ze základních, pokračujících běžných výdělečných činností	Expenses
- újmy/ztráty, tedy náklady z okrajových událostí a okolností	Losses
<b>Náklady celkem</b>	<b>Expenses</b>

Zdroj: KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví – Světový koncept IAS/IFRS. 5. aktualizované vyd. Praha: Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7. str. 63.*

Následující obrázek ukazuje vztahy mezi prvky rozvahy a výsledovky (výkazu o finanční situaci a výkazu o úplném výsledku). Základní prvky uvedené ve vlastním kapitálu nevypovídají nic o tom, jak je vlastní kapitál podniku při vykazování strukturován. Nalezneme zde položky týkající se kumulovaných zisků/ztrát, ale těžko zde budeme hledat položky přímo označené jako gains či losses – ty se totiž obvykle uvádějí už pod konkrétním označením jednotlivých typů transakcí, kterých se týkají. Jako příklad uveďme položku pro přecenění dlouhodobého hmotného majetku, jež bývá nazývána jako „fond z přecenění“, „fond z nového ocenění“ apod. České účetnictví používá označení „kapitálové fondy“, které se pak dále člení. Budeme-li přemýšlet o vkladech či výběrech vlastníků do podniku či z podniku, zřejmě jednoznačně určíme položku „základního kapitálu“ jako tu, ve které se tyto události projeví. Jenomže vlastníci mohou vkládat nejen do základního kapitálu, ale i mimo něj.



Obr.1 Základní prvky rozvahy a výsledovky a vazby mezi nimi

Zdroj: KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví – Světový koncept IAS/IFRS. 5. aktualizované vyd. Praha: Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7. str. 6.*

V takto sestavené rozvaze najdeme stav k rozvahovému dni i počáteční stavy k začátku období, čímž jsou jasně patrné změny, k nimž u jednotlivých položek došlo v intervalu účetního období. Zároveň ale IFRS požaduje sestavit výkaz změn vlastního kapitálu, kde tyto změny musí podnik blíže identifikovat. Existuje více způsobů, jak tento výkaz

sestavit, mezi nejčastější však patří vertikální (sloupcový) formát, který porovnává počáteční a koncový stav každé položky.

Co se týče způsobu vedení účetních knih či vypracování účtových osnov můžeme říct, že ze strany IFRS se nedočkáme doporučených (nebo dokonce striktně daných) názvů a čísel účtů, natož pak účetních souvztažností. Tyto standardy se zabývají účetním výkaznictvím, ne vedením účetních knih. Podnik sám musí vytvořit vlastní model finančního účetnictví tak, aby byl v souladu s požadavky na účetní výkaznictví dle IFRS. IAS 1 – *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* uvádí pouze minimální výčet položek, které by měly finanční výkazy obsahovat, pokud jsou relevantní pro podnik.

Minimální požadavky na údaje, které se zveřejňují přímo ve výkazu o finanční situaci (v rozvaze):

- pozemky, budovy a zařízení,
- investice do nemovitosti,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice vykazované ekvivalenční metodou,
- biologická aktiva,
- zásoby,
- obchodní a jiné pohledávky,
- peníze a peněžní ekvivalenty,
- celková aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a aktiva zahrnutá do skupin klasifikovaných jako držená k prodeji podle IFRS 5 - *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*,
- obchodní a jiné závazky,
- rezervy,
- finanční závazky,
- závazky a aktiva ze splatné daně podle definice v IAS 12 – *Daně ze zisku*,
- odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky podle definice v IAS 12,



- závazky zahrnuté ve skupině určené k vyřazení, která je klasifikovaná jako držená k prodeji podle IFRS 5,
- menšinový podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu a
- emitovaný kapitál a fondy připadající vlastníkům mateřské společnosti.

Minimální požadavky na údaje, které se zveřejňují ve výkazu o úplném výsledku (ve výkazu zisku a ztráty/výsledovce):

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíly na ziscích a ztrátách přidružených podniků a společných podniků zachycených ekvivalenční metodou,
- daňové náklady,
- zisk nebo ztráta z běžné činnosti,
- menšinové podíly,
- souhrnná částka zahrnující součet zisku nebo ztráty z ukončovaných činností po zdanění a zisku nebo ztráty po zdanění vykázaných v souvislosti s oceňováním aktiv nebo skupin určených k prodeji a tvořících ukončované činnosti v reálné hodnotě snížené o náklady spojené s prodejem a nebo v souvislosti s prodejem těchto aktiv či skupin a
- čistý zisk nebo ztráta.

Z požadavků na strukturu a zejména pak z požadavků na obsah položek výsledovky lze říci, že existují v podstatě dva základní modely finančního účetnictví, které se odlišují způsobem zobrazení nákladů ve výsledovce:

- modely klasifikující náklady podle funkce,
- modely klasifikující náklady podle druhů.

Tabulka 2 je příkladem dvou formátů výsledovky, kde nalevo najdeme klasifikaci nákladů podle funkce a napravo klasifikaci nákladů podle druhů. Klasifikace nákladů podle druhů poskytuje odpověď na otázku, co bylo spotřebováno (materiál, energie apod.), a klasifikace nákladů podle funkce vypovídá o účelu, za jakým byly náklady spotřebovány

a také k jaké základní podnikové aktivitě je můžeme přiřadit (výroba, prodej, správa apod.).

Tab. 2 Výsledovka dle IFRS ve dvou formátech – klasifikace nákladů podle druhů a podle funkce

<b>VÝSLEDOVKA</b>	
<b>Klasifikace nákladů podle funkce</b>	<b>Klasifikace nákladů podle druhů</b>
Tržby	Tržby
Náklady z prodaných výrobků/zboží/služeb	Ostatní výnosy
<b><i>Hrubý zisk</i></b>	Změna stavu zásob vlastní činnosti
Ostatní výnosy	Spotřeba surovin a materiálu
Odbytové náklady	Osobní náklady
Správní náklady	Odpisy a amortizace
Ostatní náklady	Snížení hodnoty aktiv
	Ostatní náklady
<b><i>Zisk/ztráta z provozní činnosti</i></b>	<b><i>Zisk/ztráta z provozní činnosti</i></b>
Finanční náklady	Finanční náklady
Podíly na ziscích přidružených podniků	Podíly na ziscích přidružených podniků
<b><i>Zisk/ztráta před zdaněním</i></b>	<b><i>Zisk/ztráta před zdaněním</i></b>
Daň	Daň
<b><i>Čistý zisk/ztráta za období</i></b>	<b><i>Čistý zisk/ztráta za období</i></b>
- připadající akcionářům mateřského podniku	- připadající akcionářům mateřského podniku
- menšinovým akcionářům	- menšinovým akcionářům
Základní zisk na akcii	Základní zisk na akcii
Zředěný zisk na akcii	Zředěný zisk na akcii

### 1.1.5 Pojetí kapitálu, uchování kapitálu

V Koncepčním rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se hovoří o dvou pojmech a to: pojetí a uchování kapitálu. V české účetnictví jde o termín uchování podnikové podstaty. Pro uchování podnikové podstaty je nejdůležitější dosahovat zisku a tedy skutečného zvýšení původního vlastního kapitálu. Lze zjednodušeně říci, že zisk je vykázan, je-li uchována podniková podstata.

IFRS rozlišují dvě základní pojetí kapitálu:

- finanční pojetí,
- produkční pojetí.

Ve **finančním pojetí kapitálu** dosahuje podnik zisku tehdy, když na konci účetního období po vyloučení všech nákladů a výběrů vlastníky převyšuje hodnota vlastního kapitálu hodnotu, kterou měla tato položka v rozvaze na začátku účetního období. Uchování kapitálu může být vyjádřeno v nominálních jednotkách nebo v jednotkách stálé kupní síly (přepočteno vlivem inflace). Můžeme říci, že podniková podstata je považována za zachovalou, jestliže vlastní kapitál zůstal alespoň nezměněn bez ohledu na to, že podnik nebude v budoucnu schopen bez dodatečných vkladů kapitálu zabezpečit ani financování prosté reprodukce.

V **produkčním (fyzickém) pojetí kapitálu** dosahuje podnik zisku tehdy, pokud je fyzická produkční kapacita podniku na konci období stejná nebo vyšší než na začátku období. Toto pojetí vyžaduje aplikaci běžných cen (resp. modelu fair value). Všechny změny cen, které ovlivňují aktiva a závazky, se vyjadřují jako úpravy, které ovlivní jinou část vlastního kapitálu, než je zisk. Jednoduše řečeno, dochází k přeceňování spotřebovávaných aktiv na běžnou cenu, do nákladů se tedy při jejich spotřebě nedostává původní pořizovací (historická) cena, ale cena, kterou bude nutno zaplatit v době, kdy budou spotřebovávaná aktiva obnovována. To zabezpečí uchování produkční kapacity podniku i pokud by byl celý zisk rozdělen a odčerpán z podniku.[1]

Podnik sám si může vybrat způsob pojetí kapitálu. Obecně se však doporučuje aplikovat finanční pojetí kapitálu v účetnictví tehdy, když se uživatelé zajímají především o uchování nominální peněžní částky investovaného kapitálu nebo o výši jeho kupní síly. Je-li však primární zájem soustředěn spíše na uchování produkční schopnosti podniku, mělo by být účetní výkaznictví založeno na produkčním pojetí kapitálu.

### 1.1.6 Koncepty oceňování

To, jak kvalitní informace účetnictví prezentuje, je ve velké míře závislé na způsobu ocenění jednotlivých hospodářských operací a hlavně na způsobu ocenění položek v jednotlivých výkazech. Oceňování jednotlivého majetku (aktiv) a dluhů (závazků) ovlivňuje celkovou sumu aktiv a závazků a v návaznosti na výši těchto veličin i velikost vlastního kapitálu. Oceňování však představuje složitý a jak praxe ukazuje i zcela zásadní problém každého účetnictví. Oceňování aktiv a závazků komplikuje fakt, že tržní cena některých aktiv se v důsledku vývoje nabídky a poptávky na trhu mění a v některých případech i velmi často (např. u obchodovatelných cenných papírů). Dalším problémem při oceňování může být i neustále se měnící kupní síla v účetnictví používané peněžní jednotky.

Zatímco Koncepční rámec IFRS vyjmenovává 4 způsoby oceňování aktiv a závazků, Koncepční rámec US GAAP zmiňuje o jednu více. Já k těmto pěti způsobům oceňování přidám ještě jeden, dnes už nezdědka kdy používaný, a tím vznikne výčet následujících šesti způsobů oceňování:

- historické náklady (historical cost),
- běžná cena (current cost),
- běžná tržní hodnota (current market/exit value) – uvádí ji jen US GAAP,
- realizovatelná/vypořádací hodnota (realisable/settlement value),
- současná (diskontovaná) hodnota (present value),
- reálná hodnota (fair value).

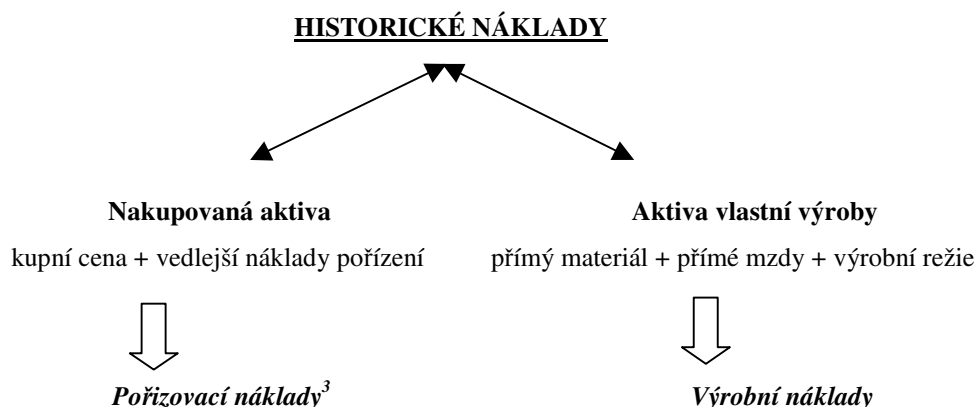
Jakou bázi oceňování máme použít u konkrétní položky aktiv a závazků určují příslušné standardy a jejich interpretace. Pro snadnější pochopení základního rozdílu mezi těmito šesti způsoby oceňování slouží následující tabulka 3, která rozděluje báze oceňování na tři skupiny ve vztahu k času.

Tab. 3 Báze oceňování aktiv a závazků ve vztahu k času

1. skupina	Historické náklady	Reprezentuje stav trhu v <i>minulosti</i> (vztahuje se k době, kdy k transakci došlo).
2. skupina	Běžná cena Běžná tržní hodnota Realizovatelná hodnota Reálná hodnota	Reprezentuje <i>nynější stav trhu</i> a ten, kdo určuje některou z těchto cen, vychází z běžných a zjistitelných podmínek trhu.
3. skupina	Současná (diskontovaná) hodnota	Založena na <i>očekávaných budoucích užitech</i> , tedy na odhadu tržních podmínek.

### 1.1.6.1 Historické náklady

Oceňovací báze nazvaná historické náklady vychází z předpokladu, že hospodářské operace, které jsou v souhrnné podobě uváděny v účetních výkazech, se již uskutečnily a že jejich finanční důsledky jsou v době vzniku objektivně měřitelné a dostatečně průkazné. Můžeme říci, že aktiva podniku se oceňují v částce, kterou bylo třeba vynaložit v době jejich pořízení. A závazky se evidují v částce přijatého prospěchu získaného výměnou za povinnost závazek uhradit. Následující graf ukazuje dvě varianty historických nákladů při ocenění aktiv.



Obr.2 Historické náklady při výchozím ocenění aktiv

Oceňovací problém u nakupovaných aktiv je soustředěn na rozpoznání veškerých nákladů nutných k tomu, aby bylo aktivum způsobilé přinášet užitek a jejich zahrnutí do ceny tohoto aktiva.<sup>4</sup> U většiny položek není většinou pochyb o jejich začlenění do ceny aktiva, ale existují situace, kdy si nemusíme být zcela jisti, zda lze uznat náklad jako součást pořizovací ceny - například při posouzení nákladů společných na pořízení více druhů aktiv nebo při zahrnutí úroků do pořizovacích nákladů. Řešení těchto problémů se odvíjí od povahy aktiv, o která se jedná, a jsou tedy uvedeny v rámci standardů, jenž jsou těmto konkrétním segmentům aktiv věnovány (například IAS 2 – *Zásoby*, IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*). Pro zjištění pořizovacích nákladů vyráběných aktiv standardy vyžadují, aby byly do hodnoty aktiv zahrnuty pouze účelně vynaložené náklady a nepřipouští zvyšování ocenění o náklady neproduktivně vynaložené (zbytečné množství odpadu, ztráty v důsledku nevytížených výrobních kapacit apod.). Zároveň standardy umožňují zahrnutí správních režie do ocenění aktiva pouze ve výjimečném případě.<sup>5</sup> Jednotlivé výrobní náklady (viz obr.2) představují historické náklady vázané k aktivu a teprve při prodeji tohoto aktiva jsou výrobní náklady aktivované v prodaném výrobku uznány jako náklady ovlivňující hospodářský výsledek účetního období. Naproti tomu odbytové a správních náklady nezvyšují ocenění aktiva a jsou tedy zahrnuty do nákladů účetního období a tím vykázány ve výsledovce.

<sup>3</sup> Výdaje k dlouhodobému hmotnému majetku, které vzniknou až po jeho nabytí (zdokonalení či výměna), zvyšují jejich hodnotu pouze tehdy, poskytnou-li budoucí vyšší potenciál.

<sup>4</sup> Výdaje na opravy a údržbu nezvyšují ocenění aktiva a jsou nákladem období.

<sup>5</sup> Pouze tehdy, kdy lze správních náklady přímo přiřadit k produktu. Tedy pokud účetní jednotka prokáže přímou vazbu správních nákladů s pořízením aktiva.

### **1.1.6.2 Běžná cena<sup>6</sup>**

Běžná cena odstraňuje základní nedostatek historických nákladů – kondenzuje v sobě čas a vychází tedy ze současných tržních podmínek. Aktiva podniku se ocení takovou částkou peněz, kterou by bylo nutno vynaložit v případě, že by stejná (či obdobná) položka aktiv byla pořízena v současnosti. Závazky se vedou v nediskontované částce peněz, která by byla v současnosti požadována pro úhradu závazku.

### **1.1.6.3 Běžná tržní hodnota**

Aktivum se ocení částkou peněz, kterou by podnik běžně obdržel při prodeji aktiva v důsledku jeho řádného pozbytí. A závazek se ocení částkou výdajů, která by byla běžně požadována ke zrušení dluhu. Tento způsob oceňování uvádí jen US GAAP.

### **1.1.6.4 Realizovatelná/vypořádací hodnota**

V některé literatuře můžeme tento způsob oceňování najít pod pojmem čistá realizovatelná hodnota. Čistá proto, že vyjadřuje výši peněžních prostředků, které by bylo možno získat prodejem daného aktiva v současné době po odečtení přímých nákladů spojených s prodejem. V případě závazku hovoříme o vypořádací hodnotě, kdy se dluhy vedou v hodnotě jejich úhrady jako nediskontovaná částka peněz, kterou budeme muset za normálních podmínek vynaložit na úhradu dluhu.

### **1.1.6.5 Současná (diskontovaná) hodnota**

Jde asi o nejvhodnější oceňování dlouhodobých pohledávek, dlouhodobých dluhových papírů a dlouhodobých závazků, neboť vliv časových peněz je u těchto položek významný. Takto zvolený způsob oceňování znamená, že se závazky vedou v současné

---

<sup>6</sup> V ČR „reprodukční pořizovací cena“

(diskontované) hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, které budou podle očekávání požadovány za normálních podmínek k jejich úhradě. Co se týče aktiv, ta jsou vykazována v současné (diskontované) hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které v budoucnosti za předpokladu normálních podmínek přinesou. Připomeňme, že toto ocenění je vlastně v souladu se základním definičním znakem aktiva (závazku) – vyjadřuje budoucí ekonomický prospěch, tedy jeho zvýšení či snížení. Můžeme říci, že oceňování současnou (diskontovanou) hodnotou je přesnější a spolehlivější při vykazování zejména dlouhodobých položek v rozvaze. Naproti tomu při oceňování krátkodobých aktiv/závazků tímto způsobem splývá hodnota s jinou oceňovací bází v důsledku malého vlivu časové hodnoty peněz.<sup>7</sup>

#### 1.1.6.6 Reálná hodnota

Za určitých podmínek může reálná hodnota znamenat totéž co tržní hodnota. Vždy ale nejde tyto dva názvy zaměňovat a to proto, že ne všechny položky oceňované reálnou hodnotou jsou aktivně obchodovány na trzích. Fair value (reálná hodnota) je částka, za niž bychom mohli aktivum nakoupit či závazek vyrovnat při běžné transakci, která není z přinucení ani není likvidačním prodejem. Při oceňování aktiva na bázi fair value zjišťujeme tržní cenu aktivního trhu. Pokud tržní cena aktivního trhu není k dispozici, použijeme některý z alternativních odhadů tržní hodnoty, mezi ně patří: cena poslední transakce nedošlo-li ke změnám, cena obdobného aktiva se zohledněním rozdílů apod.. Reálná hodnota se většinou používá jako oceňovací báze ke každému rozvahovému dni, kdy se aktivum/závazek ocení vždy novou, aktuální reálnou hodnotou. Položka tak může být prvotně oceněna na bázi historických nákladů a v následujícím období se podnik rozhodne pro její přecenění reálnou hodnotou. Příkladem mohou být pozemky, budovy a zařízení, které podnik při koupi ocenil historickými náklady, po čase se však rozhodl přecenit je fair value. Je-li nová reálná hodnota vyšší než předchozí, je rozdíl přebytkem z přecenění, který je klasickým příkladem výnosu typu „přínos/zisk“ (gain), jenž ovlivňuje přímo vlastní kapitál (není zobrazen ve výsledovce). V případě, kdy podnik již

---

<sup>7</sup> Hodnota peněz v čase není konstantní zejména díky inflaci. Extrémním stavem v ekonomice je hyperinflace a IFRS řeší tento problém ve standardu IAS 29 – *Vykazování v hyperinflační ekonomice*.



při prvotním uznání ocenil položku reálnou hodnotou, se při každém dalším rozvahovém dni pokračuje v přečehování na novou aktuální reálnou hodnotu. Často jde o finanční aktiva, která podnik pořizuje se spekulativními úmysly a jsou tedy v účetnictví klasifikována jako *držená k obchodování*.

### 1.1.7 Proces oceňování

Část rozsáhlé kapitoly Koncepční rámec bych chtěla také věnovat procesu oceňování. Mám na mysli dva klíčové momenty, kdy oceňujeme aktivum/závazek:

1. oceňování při nabytí (pořízení) aktiva nebo závazku,
2. oceňování v průběhu držení aktiv a existence závazků.

Do výčtu lze přidat ještě okamžik, kdy dochází k pozbytí aktiva, respektive úhrady závazků. Tento moment do velké míry navazuje na předchozí dvě situace, a právě proto je velice těžké ho jakýmkoli způsobem obecně popsat. Problémy každé položky rozvahy jsou řešeny v rámci jednotlivých oblastí mezinárodních standardů.

**Při pořízení** se drtivá většina aktiv/závazků oceňuje na bázi historických nákladů – u nakupovaných aktiv jde o pořizovací cenu, u aktiv vyráběných výše výrobních nákladů a u závazků částka odpovídající získané protihodnotě. Existují však určitá aktiva/závazky, u nichž je nutné prvotní ocenění jiným způsobem než historickými náklady. Typickým příkladem jsou finanční aktiva a finanční závazky, u nichž se téměř vždy požaduje ocenění ve fair value – reálné hodnotě. Takto získaná hodnota je pak většinou ještě snižená o transakční náklady vynaložené v souvislosti s daným aktivem/závazkem (zprostředkovatelské provize, burzovní náklady apod.). Je-li aktivum bezúplatně nabyto, jeho ocenění se provede na bázi odhadu tržní ceny. Toto ocenění odpovídá na otázku, za kolik bychom aktivum pořídili na trhu. Odhad tržní ceny dává větší prostor pro subjektivní manipulaci při oceňování a také se zde zvyšuje míra neurčitosti. Obtížnost ocenění závisí na charakteru aktiva. Jedná-li se o aktivum, se kterým se běžně obchoduje na trhu, potom není problém určit objektivní cenu. Naopak opatrní musíme být v případě oceňování aktiva, kde tržní cena není běžně známa.

**V průběhu držení** aktiva je důležitým momentem pro oceňování okamžik sestavení účetní závěrky. Kvalita a způsob ocenění aktiv a závazků je klíčovou záležitostí, účetní závěrka by totiž měla podávat věrný a poctivý obraz o finanční a majetkové struktuře podniku. Účetní jednotka může teoreticky použít všechny báze definované v Koncepčním rámci, ale vzhledem k úpravě konkrétních oblastí stojí proti sobě dva způsoby oceňování k bilančnímu dni: oceňování na bázi historických nákladů a oceňování ve fair value.

Výhodou oceňování položek účetní závěrky na bázi historických nákladů je průkaznost, poměrně jasná realizovatelnost a relativně vysoká eliminace subjektivních vlivů. Ovšem klíčovou nevýhodou tohoto způsobu oceňování je vazba na minulost. Problém nastává u aktiv, která se v průběhu času zhodnocují nezávisle nebo se slabou závislostí na činnosti podniku a jím vynakládaných nákladech. Je také potřeba zmínit fakt, že při oceňování účetní závěrky na bázi historických nákladů lze cenu pouze snižovat. Historická cena je snižována v důsledku alokace nákladů do jednotlivých období, kdy aktivum přináší efekt – hovoříme tak o odpisech. Může také dojít ke snížení hodnoty aktiva a to za předpokladu, že očekávané užitky, které z aktiva plynou, jsou nižší než jeho účetní ocenění. Při snižování hodnoty aktiva je potřeba dbát na zásadu opatrnosti a na aktuální princip. Snížení historické ceny aktiva je promítáno do nákladů a pokud pominou důvody pro snížení hodnoty, dochází zpětně ke zvýšení účetního ocenění – maximálně však do výše původních pořizovacích nákladů. V praxi jsou pro tyto události využívány vedlejší účty opravných položek, tedy účty opravných položek k jednotlivým syntetickým účtům s vhodným analytickým rozčleněním.

Co je fair value už víme z předcházející kapitoly, a proto lze říci, že položky oceněné ve fair value (reálná hodnota) odráží aktuální úroveň cenové hladiny na trhu. Tento model umožňuje hodnotu aktiv nejen snižovat, ale i zvyšovat a tím vykázat zisk ze zhodnocení aktiv, která jsou k rozvahovému dni v majetku podniku. Oceňovací model fair value je využíván v řadě standardů a to buď jako model preferovaný pro následné oceňování položek rozvahy, model preferovaný už v momentě rozpoznání aktiva, nebo existují standardy, které dávají možnost volby mezi fair value a historickou cenou. Kladný či záporný rozdíl z přecenění způsobem fair value řeší jednotlivé standardy, které s tímto

oceňovacím modelem pracují. Konceptně se však může jednat o vypořádání rozvahovou (kapitálovou) formou (vytvoření fondu z přecenění) nebo o zachycení rozdílu z přecenění ve výsledovce, což ovlivní hospodářský výsledek. Pro podnik je z hlediska uchování podstaty příznivější využít kapitálové cesty, kdy navíc ještě nedojde k vykázání nerealizovaného zisku.

## **1.2 Obecně k IFRS**

Tyto standardy nejsou obecně platnou právní normou, ale účetním systémem založeným na principech, který je určený zejména kótovaným společnostem a společnostem s podnikatelskými aktivitami značného rozsahu.<sup>8</sup> V současné době jsou v menší či větší míře implementovány do různých národních legislativ. Přejít na IFRS znamená změnu elementárních účetních zásad a pro mnoho společností znamená také zásadní změny, které postihnou všechny obchodní transakce i vykazovanou ziskovost celého podniku. Je potřeba si uvědomit, že nejde jen o změnu několika čísel. Chce-li účetní jednotka sestavit účetní závěrku podle IFRS, musí nejprve shromáždit a utřídit všechny číselné údaje, které bude potřebovat.

*„Pro povinný přechod některých typů společností se již rozhodly Austrálie, Rusko, Evropská unie a několik zemí Východní Evropy, Blízkého východu i Afriky, zatímco například Spojené státy, Jižní Afrika, Singapur či Malajsie usilují o postupné sblížení místních účetních principů s mezinárodními standardy. Může se zdát lákavé vyčkat na okamžik, kdy budou vytvořeny všechny IFRS, ale kdy – jestli vůbec – toho bude dosaženo?“<sup>9</sup>*

Pro většinu organizací byl a je přechod na IFRS výhodou, pomohl jim vstoupit na světové kapitálové trhy a stát se plnohodnotným účastníkem mezinárodního trhu. Nejsou-li uživatelé schopni porozumět účetnímu výkaznictví, nejsou zpravidla ochotni se

---

<sup>8</sup> Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) se také začala věnovat malým a středním podnikům a plánuje vydat celkem 35 modulů k jednotlivým částem standardu IFRS pro SME (Small and Medium sized Entities).

<sup>9</sup> Z publikace *Jak zvládnout přechod na mezinárodní standardy účetního výkaznictví? Jak tato změna ovlivní vaši společnost?*, dostupné na [www.pwc.com/cz](http://www.pwc.com/cz).

společností obchodovat ani do ní investovat. IFRS umožňují společnostem na celém světě porovnávat se se svými konkurenty a investorům dávají možnost srovnání výkonů jednotlivých společností.

## **2. České účetní předpisy**

Česká republika je členem Evropské unie, a proto účetní směrnice představují základní regulaci, která je začleněna do českého právního řádu. Základy českých účetních předpisů jsou formulovány v zákoně o účetnictví, který stanovuje hlavní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví. Podrobnější účetní pravidla najdeme ve vyhláškách Ministerstva financí ČR a českých účetních standardech (ČÚS) vydaných Ministerstvem financí ČR.

Česká účetní legislativa hovoří o složkách účetního výkaznictví (majetek a jiná aktiva, závazky a jiná pasiva, vlastní kapitál, výnosy a náklady), ale nenajdeme v ní definici těchto základních pojmů. Některé položky jsou proto definovány v českých účetních standardech nebo podniky vycházejí z minulých zkušeností či akademické literatury. Výnos je zaúčtován k datu doručení zboží či poskytnutí služby a ČÚP sledují spíše formální stránku transakce a nepožadují spolehlivé zjištění souvisejících nákladů. Výnosy a náklady vztahující se k různým účetním obdobím jsou časově rozlišeny.

Obecně platí, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Účetní postupy nesmí být v rozporu s pravidly zákona o účetnictví a ČÚP vyjadřují požadavek na výběr metody nezastírající skutečný stav v rámci právní formy, avšak nikoliv mimo ni (nahrazuje prioritu obsahu nad formou aplikovanou v IFRS). Dojde-li ve výjimečném případě k tomu, že použití účetních metod bude neslučitelné se zásadou „věrného zobrazení“, postupuje účetní jednotka tak, aby toto zajistila. Zároveň se tato skutečnost včetně zdůvodnění a uvedení vlivu na majetek, závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření uvede v příloze účetní závěrky. Znovu ale platí, že účetní postupy nesmí být nikdy v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví.

Při oceňování je princip historických cen uplatňován pro většinu položek aktiv a závazků. Jen vybrané cenné papíry, deriváty, majetek a závazky u některých přeměn společností či družstev jsou oceněny reálnou hodnotou. Reálnou hodnotou se podobně jako v IFRS

oceňují také pohledávky a závazky s nimiž se obchoduje. Kapitálové podíly v podnicích (mimo akciovou společnost) se oceňují pořizovací cenou sníženou o znehodnocení.

Jak už jsem zmínila, v České republice je účetnictví upraveno mnoha prameny a je třeba říci, že české účetní standardy nejsou jen doporučením, ale jsou závazné. Má-li společnost podnikající na území České republiky povinnost či zájem vytvářet účetní závěrku dle IFRS, bude nucena ji stejně tak vytvořit i podle českých účetních předpisů a to proto, aby zjistila základ daně. České účetnictví je ovlivňováno daňovými požadavky a požadavky dalších právních předpisů. Dochází tak ke stavu, kdy rozvaha nepodává kvalitní informace o finanční situaci a výsledovka nezobrazuje skutečnou výkonnost.

Na druhou stranu musím říci, že harmonizace českého účetnictví pokračuje a dochází také ke stálé implementaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví do evropských směrnic. Legislativní regulace účetnictví slábne a stejně tak i požadavky na formální úpravy a strukturu jednotlivých finančních výkazů. Podniky mohou používat směrnou účtovou osnovu, jejíž závaznost je stanovena jiným způsobem, a některé položky účetních výkazů je možné z hlediska jejich malé významnosti slučovat či naopak více analyzovat.

### **3. Podstatné rozdíly mezi IFRS a ČÚP pro podniky účtující dle české legislativy**

#### **3.1 Účetní závěrka**

##### **3.1.1 Měna použitá při vykazování**

Dle **IFRS** si podnik může sám vybrat, zda sestaví svou účetní závěrku v jiné měně než je měna vykazování. Měna vykazování je v mezinárodních standardech definována jako měna používaná ve významném rozsahu při provozu podniku či měna, která má na podnik významný dopad. Rozhodnutí sestavit účetní závěrku v jiné měně než je měna vykazování pro podnik znamená převod všech položek rozvahy vyjma položky nerozdělený zisk kurzem platným k rozvahovému dni. Nerozdělený zisk a všechny nákladové a výnosové položky jsou přepočteny aktuálními kurzy k datu transakce nebo (z praktických důvodů) průměrnými kurzy – všechny vzniklé kursové rozdíly jsou pak vykázány jako samostatná položka ve vlastním kapitálu.

**ČÚP** stanovují vést účetnictví v české měně a v určitých případech současně v cizí měně. Účetní závěrka musí ale být sestavena v měně české. Zákon konkrétně říká: „*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů, derivátů a cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu, tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.*“<sup>10</sup> Pro přepočet konsolidovaných účastí se zpravidla používají kurzy platné k rozvahovému dni a to i pro výkaz zisku a ztráty, neexistují však konkrétní pravidla, která by se těmito přepočty zabývala.

---

<sup>10</sup> § 4, odst.12 Zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví

### 3.1.2 Součásti účetní závěrky

Následující tabulka ukazuje jednotlivé součásti účetní závěrky dle IFRS a ČÚP.

Tab. 4 Součásti účetní závěrky dle IFRS a ČÚP

SOUČÁSTI (názvy podle IFRS a ČÚP)	IFRS	ČÚP
Výkaz o finanční situaci ( <i>Statement of Financial Position</i> )/Rozvaha	ANO	ANO
Výkaz o úplném výsledku ( <i>Statement of Comprehensive income</i> )/Výsledovka	ANO *	ANO
Výkaz změn vlastního kapitálu <sup>11</sup> ( <i>Statement of Changes in Equity</i> )	ANO **	ANO, ALE NEPOVINNÉ **
Výkaz o peněžních tocích <sup>11</sup> ( <i>Cash Flow Statement</i> )	ANO	ANO, ALE NEPOVINNÉ
Příloha	ANO	ANO

\* Podle IFRS účetní jednotka zveřejňuje výnosy a náklady ve výkazu o úplném výsledku doplněném informací o tzv. ostatním úplném výsledku (Other Comprehensive income) nebo ve dvou výkazech: samostatná výsledovka a odděleně výkaz o úplném výsledku ve zkrácené verzi, kde se již nerozepisují podrobně jednotlivé složky výsledků ze samostatné výsledovky, uvede se pouze jedním číslem výsledek a pod ním se poskytne informace o položkách ostatního úplného výsledku.

\*\* Dle IFRS výkaz obsahuje úplný výsledek za období a vyčíslení transakcí s vlastníky. Zatímco podle ČÚP výkaz obsahuje zisky a ztráty nevykázané ve výsledovce.

**IFRS i ČÚP** požadují (s malými výjimkami) ke všem číselným údajům v účetní závěrce přidat srovnatelné informace za předchozí rok. Dle IFRS může být ještě součástí účetní závěrky výkaz o finanční situaci (rozvaha) k počátku nejstaršího srovnávacího období, pokud společnost aplikuje účetní pravidla retrospektivně, provádí-li retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo mění strukturu položek účetní závěrky.

<sup>11</sup> Výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků musí dle ČÚP sestavovat společnosti, které jsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem a akciové společnosti.



### 3.1.3 Výkaz o finanční situaci/rozhava

**IFRS** nepředepisují závaznou podobu tohoto výkazu, ale vyžadují samostatné vykazování celkových aktiv a celkových závazků. Formát rozvahy do velké míry závisí na vedení podniku. Většinou podniky vykazují krátkodobá a dlouhodobá aktiva, krátkodobé a dlouhodobé závazky s výjimkou v případě, kdy členění podle likvidnosti položek poskytuje přesnější informace. IFRS stanovuje pouze minimální požadavky na vykazování jednotlivých položek ve výkazu o finanční situaci (viz kapitola 1.1.4). Položky v nulové výši se nevykazují.

V **ČÚP** najdeme závazný minimální rozsah, uspořádání a označení položek rozvahy, který je v souladu se 4. směrnicí EU. Nejčastější formát uspořádání rozvahy je horizontální, kdy jsou aktiva a pasiva vedle sebe a aktiva jsou seřazena dle likvidnosti – od nejméně likvidního majetku po okamžitě likvidní. Výhodou této varianty je okamžitá informace o velikosti podniku, neboť je zde přímo vyjádřena bilanční suma (úhrn aktiv a pasiv). Položky v nulové výši se také nevykazují.

Tab. 5 Rozhava dle horizontálního uspořádání a v souladu se 4. směrnicí EU

<b>AKTIVA</b>	<b>PASIVA</b>
1. Upsaný a dosud nesplacený kapitál	1. Vlastní kapitál
2. Zřizovací výdaje	2. Rezervy
3. Stálá aktiva	3. Závazky
4. Oběžná aktiva	4. Přejídná pasiva
5. Přejídná aktiva	5. Zisk/ztráta
<b>∑ AKTIV</b>	<b>= ∑ PASIV</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – Světový koncept IAS/IFRS. 5. aktualizované vyd. Praha: Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7. str. 349.*

Podle **IFRS** je rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami povinné (s výjimkou vykazování dle likvidnosti). Aktiva držena za účelem prodeje nebo spotřeby se vykazují jako krátkodobá. Stejně tak aktiva, která jsou držena za účelem obchodování nebo jejichž realizace je očekávána během dvanácti měsíců od rozvahového dne, jsou

vykazována jako krátkodobá. Úročené závazky jsou považovány za krátkodobé, jsou-li splatné do 12 měsíců od rozvahového dne, i přesto, že původní splatnost byla delší jak 12 měsíců.

I podle ČÚP je rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami povinné. U hmotného a nehmotného majetku má zásadní vliv doba předpokládané použitelnosti (tedy nad jeden rok). Sama účetní jednotka by si měla zavést finanční limity jako jasné pravidlo pro zařazení položek rozvahy mezi krátkodobé nebo dlouhodobé. Cenné papíry držené za účelem prodeje se zahrnují do dlouhodobých finančních aktiv. Jsou-li pohledávky nebo závazky splatné do 1 roku, jsou považovány za krátkodobé.

### 3.1.4 Výkaz o úplném výsledku/výkaz zisku a ztráty (výsledovka)

**IFRS** opět nestanovuje standardní formát výkazu o úplném výsledku. Podnik ale musí uvést analýzu nákladů buď podle účelu, nebo podle druhů, a IFRS také stanovují minimální požadavky na položky ve výsledovce (viz kapitola 1.1.4). Podniky, které uvádějí ve výkazu zisku a ztráty „provozní hospodářský výsledek“, jsou povinny do něj zahrnout všechny položky provozního charakteru a to včetně těch položek, které se vyskytují nepravidelně nebo jsou v neobvyklé výši. Ve výkazu o úplném výsledku musí firma uvést hospodářský výsledek a úplný výsledek za období připadající menšinovému podílu a vlastníkům mateřské společnosti. Výraz „mimořádné položky“ IFRS zakazují ve výsledovce používat.

**ČÚP** předepisují závazný minimální rozsah, uspořádání a označování položek výsledovky. Znovu lze provést jejich rozšíření či sloučení a položky v nulové výši se stejně jako u IFRS neuvádějí. Náklady lze třídit podle druhu či účelu a v případě účelového členění jsou předepsané druhové položky popsány v příloze. Mimořádné události jsou dle definice takové operace, které jsou neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku a případy nahodile se vyskytujícími událostí. Může jít o rezervy na restrukturalizaci, významné opravy, náhrady mimořádných škod apod. I prodej podniku je účtován do mimořádných nákladů a výnosů. Mimořádné položky se uvádějí za ziskem

z běžné činnosti po zdanění a před menšinovým podílem v konsolidované závěrce. Daňový vliv mimořádných položek se vykazuje samostatně ve výsledovce. Všechny změny v účetních metodách musí podnik v příloze účetní závěrky vysvětlit.

### 3.1.5 Výkaz změn vlastního kapitálu

Tento výkaz má poskytnout podrobnější informace o transakcích, které přímo ovlivnily velikost vlastního kapitálu. Podle **IFRS** uvádí celkový úplný výsledek za dané období a kapitálové transakce s vlastníky pro každou kategorii vlastního kapitálu.

Dle **ČÚP** mají povinnost sestavovat výkaz změn vlastního kapitálu pouze finanční instituce. V praxi ho často tvoří i ostatní společnosti, přestože je možné změny ve vlastním kapitálu vykázat v příloze účetní závěrky.

### 3.1.6 Výkaz o peněžních tocích

**IFRS** považuje tento výkaz za povinný bez výjimek. Výkaz o peněžních tocích vysvětluje změnu stavu peněžních prostředků<sup>12</sup> a ekvivalentů<sup>13</sup> a tím ukazuje schopnost podniku vytvářet tyto peněžní prostředky a ekvivalenty. K „fondům finančních prostředků“ se řadí i čistý pracovní kapitál (rozdíl krátkodobých aktiv a krátkodobých dluhů). Mezi finanční toky však nelze počítat přesuny mezi peněžními prostředky a ekvivalenty. Strukturu výkazu peněžních toků rozdělují standardy následovně: hlavní činnost, investiční činnost a financování. Výkaz o peněžních tocích může být sestaven buď přímou metodou, kdy jsou vykázány hlavní kategorie peněžních přítoků a odtoků (gross cash inflows or outflows), nebo nepřímou metodou, kdy se upravuje zisk či ztráta o transakce nepeněžité povahy (odpisy, tvorba a čerpání rezerv apod.). K sestavení části CASH FLOW týkající se

---

<sup>12</sup> Peněžními prostředky dle IFRS jsou hotovostní peníze a vklady u finančních institucích splatné na požádání. Záporný zůstatek na vkladových účtech lze podle IFRS vnímat buď jako částku snižující peněžní prostředky, či jako výpůjčku - tedy peněžní tok z financování.

<sup>13</sup> IAS 7 definuje peněžní ekvivalenty jako investice, které jsou snadno a pohotově směnitelné za předem známou částku peněz, přičemž jejich hodnota nepodléhá rizikům spjatým se změnou jejich hodnoty. Mezi peněžní ekvivalenty patří termínované vklady, vkladové certifikáty, krátkodobé dluhopisy se splatností do 3 měsíců apod.

provozní činnosti lze využít přímé i nepřímé metody. K sestavení částí týkajících se investiční a finanční činnosti se používá výhradně přímá metoda. Přímá metoda je také standardem preferována.

IAS 7 říká, že neexistuje jednoznačná dohoda o tom, jak vykazovat přijaté nebo zaplacené úroky a dividendy. Přijaté úroky a dividendy lze identifikovat jako peněžní toky z hlavních činností nebo je možné tyto peněžní toky vykázat jako přítoky z investiční činnosti. Zaplacené úroky lze vykázat buď jako peněžní přítok z hlavní, nebo finanční činnosti. Zaplacené dividendy se obvykle vykazují jako peněžní odtok z financování (jako platba spjatá s rozdělováním vlastního kapitálu). Někdy IAS 7 umožňuje vykazovat zaplacené dividendy jako peněžní odtok z hlavní činnosti podniku s ohledem na to, že hlavní činnost podniku vytváří peníze na úhradu dividend. Následující tabulka ukazuje způsob vykázání úroků, dividend a daní v jednotlivých kategoriích výkazu o peněžních tocích dle ČÚP a IAS/IFRS.

Tab. 6 Klasifikace úroků, dividend a daní ve výkazu CASH FLOW dle IFRS a ČÚP

POLOŽKA	IFRS	ČÚP
Úrok placený	Provozní nebo finanční	Provozní, finanční i investiční *
Úrok přijatý	Provozní nebo finanční	Stejně s IAS/IFRS
Dividendy placené	Provozní nebo finanční	Finanční
Dividendy přijaté	Provozní nebo investiční	Stejně s IAS/IFRS
Daně placené **	Provozní, pokud se přímo netýkají finanční nebo investiční kategorie	Stejně s IAS/IFRS

\* Jde-li o úroky, které jsou součástí aktivovaných pořizovacích nákladů stálých aktiv, stávají se součástí peněžní toků z investiční činnosti.

\*\* Daň ze zisku musí být vykázána samostatně jako hrubý peněžní odtok případně přítok.

Investoval-li podnik do dceřiného nebo přidruženého podniku, ve výkazu o peněžních tocích vykazuje investor pouze peněžní toky mezi sebou a podnikem, do kterého investoval (dividendy, půjčky, úroky atd.). Pokud však podnik investoval do společného podniku pomocí poměrné konsolidace, musí zahrnovat do konsolidovaného výkazu o peněžních

tocích svůj poměrný díl na peněžních tocích společného podniku. Jde-li o peněžní platby spjaté s nákupem či prodejem dceřiného podniku, musí být tyto peněžní toky vykázány samostatně jako hrubé peněžní přítoky či odtoky z investiční činnosti. IAS 7 dále k tomuto případu zdůrazňuje zvláštní požadavky na zveřejnění. Zároveň nelze kompenzovat (vykazovat na čisté bázi) peněžní odtoky vzniklé s nabytím dceřiného podniku s peněžními přítoky z pozbytí dceřiného podniku. Částka peněžních prostředků či ekvivalentů zaplacená za dceřiný podnik se vykazuje snižená o částku prostředků a ekvivalentů, které byly s dceřiným podnikem získány. Částka peněžních prostředků a ekvivalentů přijatá za prodaný dceřiný podnik se vykazuje očištěná o peněžní prostředky a ekvivalenty, které s prodejem dceřiného podniku mateřský podnik pozbývá.

Peněžní toky v cizích měnách i peněžní toky zahraničního dceřiného podniku se vykazují v měně vykazujícího podniku. Pro jejich přepočtení se obvykle používá směnných kursů k datům peněžních toků. Nikdy ale nesmí být pro přepočtení peněžních toků ze zahraničního dceřiného podniku použit kurs k rozvahovému dni.

**ČÚP** nepovažují výkaz o peněžních tocích za povinný a jeho tvorbu nechávají zcela na podniku. Současně ČÚP nedávají (na rozdíl od IFRS) přednost přímé metodě vykazování peněžních toků před metodou nepřímou. Lze dokonce říci, že v praxi se téměř výhradně používá metoda nepřímá. Zároveň ČÚP považují přečerpaní na vkladovém účtu za snížení veličiny peněžních prostředků a ekvivalentů a nepřipouští jiné řešení. Můžeme zde najít i určitý rozpor mezi peněžními ekvivalenty v pojetí IFRS a ČÚP. Mezinárodní standardy vylučují z peněžních ekvivalentů majetkové cenné papíry, protože nesplňují jejich definici. ČÚP tyto majetkové cenné papíry nevylučují, jestliže se u nich kromě jiných vlastností nepředpokládají významné změny hodnoty v čase. Také je třeba zmínit několik skutečností, které ČÚP pomíjí: neřeší problematiku vykazování peněžních toků v cizích měnách, neřeší problematiku vykazování investic do dceřiných, přidružených a společných podniků ve výkazu o peněžních tocích, nevěnuje žádnou pozornost peněžním tokům spjatým s nabytím či pozbytím dceřiných podniků a rovněž jsou strohé v požadavcích na zveřejňování některých méně obvyklých částek (např. nevyčerpané výpůjční přísliby).

## **3.2 Vykazování dle segmentů**

### **3.2.1 Vykazování dle segmentů podle IFRS**

**IFRS** obsahují standard IFRS 8 – *Provozní segmenty*, který se týká požadavků na zveřejňování informací o segmentech společnosti. Společnost sama musí určit, které hledisko (oborové nebo územní) je primární a které sekundární. Primární je segment, kde jsou rizika a výkony převažující. *Oborovým segmentem* rozumíme oddělitelnou součást společnosti, která se zabývá výrobou jednotlivého výrobku nebo poskytováním jednotlivé služby, a která čelí odlišným rizikům a dosahuje jiných výkonů než ostatní oborové segmenty. Jako příklad můžeme uvést výrobce elektronických a mechanických součástí, které se používají v automobilovém průmyslu. Společnost může tyto součástky prodávat jako polotovary automobilkám nebo výrobcům těžké stavební mechanizace a nebo jako náhradní díly do opraven. Společnost může dojít k závěru, že elektronické a mechanické součástky jsou dvě odlišné věci, a proto vytvoří dva segmenty. Může také vytvořit dva segmenty dle odběratelů – výrobci jsou jiní odběratelé než ti, kteří poskytují služby (opravny).

*Územním segmentem* je oddělitelná část společnosti, která se zabývá výrobou výrobků nebo poskytováním služeb v rámci určitého ekonomického prostředí, a která čelí odlišným rizikům a dosahuje jiných výkonů než části, které operují v jiných ekonomických prostředích. Za příklad si uveďme společnost operující v západní Evropě a v zemích bývalého Sovětského bloku. Tato společnost může vytvořit dva segmenty – západní Evropu a bývalý Sovětský blok. Vychází z toho, že státy západní Evropy mají odlišná rizika než státy bývalého Sovětského bloku. [3]

IFRS 8 – *Provozní segmenty* také udává jednotlivé požadavky na vykazování informací v závislosti na tom, zda jde o segment primární či sekundární.

### 3.2.2 Vykazování dle segmentů podle ČÚP

ČÚP požadují pouze analýzu výnosů z běžné činnosti, avšak definice segmentu v nich neexistuje. Můžeme uvést úryvek ze Zákona o účetnictví, který se okrajově přibližuje vykazování dle segmentů podle mezinárodní standardů:

*„V případech, kdy to vyjadřují právní předpisy, mohou účetní jednotky poskytnout účetní záznamy nesoucí informace uspořádané podle oborů (druhů) činností nebo podle zeměpisných oblastí, ve kterých provozují svou činnost.“<sup>14</sup>*

V české účetní legislativě lze tedy najít pouze zmínku, že by mohly informace o segmentech existovat, nenajdeme zde však konkrétní požadavky na zveřejňování informací tímto způsobem.

## **3.3 Dlouhodobý hmotný majetek**

### 3.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek podle IFRS

Součástí IFRS je základní standard zabývající se dlouhodobým hmotným majetkem – jde o *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*. Tento standard je účinný od 1. ledna 2005 a upravuje problematiku pozemků, budova a zařízení tak, aby účetní závěrka obsahovala kvalitní informace o těchto aktivech. Standard IAS 16 říká, že pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která:

- podnik drží z důvodu používání ve výrobě a zařízení nebo zásobování zbožím či službami, pro pronájem jiným nebo k administrativním účelům a zároveň se
- očekává, že budou užívány během více než jednoho období.

Dle IAS 16 jsou náhradní díly, které jsou významné a vykazují dlouhodobou povahu, vedeny v rámci pozemků, budov a zařízení nikoli v zásobách. Má-li hlavní majetková složka součásti s různou dobou životnosti, tyto součásti se evidují a odepisují zvlášť. Mluvíme potom o tzv. *komponentním přístupu*.

---

<sup>14</sup> § 19, odst.8 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

IAS 16 je založen primárně na historických nákladech. Pozemky, budovy a zařízení se při pořízování oceňují pořizovací cenou, jejichž součástí je cena pořízení, přímo přiřaditelné náklady nutné k uvedení aktiva do místa a podmínek provozu a odhad nákladů spojených s obnovou místa jako důsledku užívání majetku. Do pořizovacích nákladů nesmí vstoupit náklady na reklamu a propagaci, náklady na školení nových zaměstnanců apod.

Dále se tento standard věnuje následným výdajům souvisejícím s dlouhodobým hmotným majetkem a rozlišuje technické zhodnocení od běžných oprav. Dodatečné náklady vynaložené na pozemky, budovy a zařízení se stanou součástí jejich ocenění jen v případě, kdy se zvýší výkonnost těchto aktiv a subjekt bude mít z těchto aktiv vyšší ekonomický přínos. Pokud tomu tak není, jde o opravy, které vstupují přímo do výsledovky.

Každá společnost si může zvolit způsob přecenění pozemků, budov a zařízení. *Model pořizovací ceny* spočívá v ocenění pořizovacími náklady s možností snížení o oprávkou a ztráty ze snížené hodnoty (v české terminologii opravné položky), přičemž snížení ceny má vždy výsledkový charakter. Druhým způsobem je *model přecenění reálnou hodnotou* k rozvahovému dni, který lze použít, pokud je u těchto aktiv reálná hodnota spolehlivě měřitelná. Pak ale musí být přeceňování prováděno pravidelně. Přecenění majetku z pořizovací ceny na reálnou hodnotu lze provést dvěma způsoby:

- přepočte se brutto účetní hodnota aktiva tak, aby účetní hodnota aktiva po přecenění byla rovna přeceněné částce,
- oprávkou se zruší proti brutto hodnotě aktiva a brutto hodnota se upraví o částku přecenění přímo proti fondu z přecenění.

Model přecenění reálnou hodnotou umožňuje přecenit majetek směrem nahoru (zvýšit jeho hodnotu) či dolů. Zvýšení hodnoty majetku se účtuje přímo do vlastního kapitálu – např. do fondu z přecenění. Snížení účetní hodnoty majetku je vykazováno jako náklad – tedy výsledkově. Pokud klesne reálná hodnota aktiva, které bylo dříve přeceněno nahoru, rozpustí se nejdříve fond z přecenění a je-li to nutné, zúčtuje se zbytek do nákladů.



Př. Společnost A již 5 let vlastní budovu s odhadovanou dobou použitelnosti 40 let. Pořizovací cena budovy je 10 000 000 Kč a odpisy za 5 let činí částku 1 250 000 Kč. Společnost odepisuje tento majetek rovnoměrně. Po pěti letech byla budova přeceněna na 11 000 000 Kč.

→ 1. způsob:

$$\Delta ZC \text{ v } \% = [(ZC \text{ po přecenění} / ZC \text{ bez přecenění}) - 1] \times 100$$

$$\Delta ZC = [(11\,000\,000 / 8\,750\,000) - 1] \times 100 = 25,71\%$$

	Údaje bez přecenění		Po přecenění
Hodnota po 5 letech (ZC)	8 750 000 Kč	→ $\Delta ZC$ o 25,71% →	11 000 000 Kč
Oprávký	- 1 250 000 Kč	→ $\Delta$ o 25,71% →	-1 571 000 Kč
PC	10 000 000 Kč		12 571 000 Kč



Účetní zobrazení (v mil. Kč):

Budovy	
PC 10	
1. 2,571	

Oprávký	
	1,250
	1a) 0,321

Fond z přecenění	
	1b) 2,250

1. Navýšení PC – z toho:

1a) navýšení oprávek

1b) navýšení fondu z přecenění

→ 2. způsob:

	Údaje bez přecenění	Po přecenění
PC	10 000 000 Kč	11 000 000 Kč
Oprávký	- 1 250 000 Kč	0 Kč
ZC	8 750 000 Kč	11 000 000 Kč



Účetní zobrazení (v mil. Kč):

Budovy	
PC 10	
1. 1	

Oprávký	
2. 1,250	

Fond z přecenění	
	3. 2,250

Obr.3 Účetní zobrazení přecenění majetku reálnou hodnotou směrem nahoru

**Následné odpisy:**

Původní roční odpis = 10 000 000 Kč/40 = 250 000 Kč

Roční odpis po přecenění = 11 000 000 Kč/35 = 314 286 Kč

$\Delta$  odpisu = 64 286 Kč



Účetní zobrazení:

Odpisy	
1. 314 286	

Oprávký	
	1. 314 286

Fond z přecenění	
2. 64 286	

Nerozdělený zisk	
	2. 64 286

1. Zúčtování nového odpisu
2. Zúčtování rozdílu odpisu před přeceněním a po přecenění

Obr.4 Účetní zobrazení změny v odpisech po přecenění reálnou hodnotou směrem nahoru

Standard dále řeší ocenění aktiv při směně. Jde-li o směnu s komerční podstatou (podmínky transakce s komerční podstatou jsou ve standardu uvedeny), ocení se aktivum reálnou hodnotou. Nemá-li transakce komerční podstatu, ocení se aktivum v jeho účetní hodnotě.

Mezinárodní standardy se v souvislosti dlouhodobým hmotným majetkem věnují problematice rezerv. Vznikají-li účetní jednotce náklady spojené se vznikem závazku demontovat a vyřadit aktivum a uvést do původního stavu místo, kde je daná položka umístěna, pak má tento závazek charakter rezervy a oceňuje se a uznává v souladu IAS 37 – *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*. Pořizovací cena aktiva se tak navýší o částku odpovídající tvořené rezervě a následně vstupuje do nákladů období přes odpisy.

Pozemky, budovy a zařízení využívané účetní jednotkou po dobu delší než 1 rok jsou postupně odepisovány. Při výběru vhodné odpisové metody je potřeba trvat na co nejpřesnější alokaci pořizovacích nákladů daného aktiva do jednotlivých účetních období v závislosti na tom, jak majetek přispěl na vytváření tržeb. V praxi jsou nejvíce využívány následující metody:

1. *Výkonová (produkční) metoda*, která vyjadřuje závislost na výkonu aktiva.
2. *Rovnoměrná metoda* s využitím v případě, kdy přínos aktiva je každý rok stejný.
3. *Zrychlené (degresivní) metody*: metoda DDB, metoda SYD.
4. *Speciální odpisové metody* ke kterým patří např. skupinové odpisování aktiv, metody kombinující časové a výkonové hledisko.

Pro rozhodnutí o metodě odepisování a následný správný výpočet odpisů je nutné znát pořizovací náklady aktiva, zbytkovou hodnotu<sup>15</sup>, dobu použitelnosti a odhad výkonnosti aktiva vyjádřený jako předpokládané množství vyrobené produkce. Za odpisovou základnu se považuje částka, která je rozdílem mezi pořizovacími náklady a zbytkovou hodnotou. Metodu rovnoměrných odpisů a metodu odpisů založených na výkonu jistě dobře znáte. Proto se pokusím věnovat a podrobněji popsat zmíněné dvě metody zrychlených (degresivních) odpisů, které je vhodné použít tehdy, jestliže v prvních letech je aktivum výkonnější nebo vyvolává největší servisní náklady.

*Metoda DDB* (double-declining-balance method) spočívá v konstantní odpisové sazbě a klesající odepsané částce. Je nutné vypočítat základní procento a to tak, že 100% dělíme počtem let použitelnosti aktiva – dostaneme procento lineárního odpisu. Protože se jedná o metodu dvojitého zrychlení, toto procento vynásobíme dvěma (při jiném zrychlení bychom použili příslušné číslo pro součin).

*Př. Pořizovací náklady stroje činí 150 000 Kč, odhadovaná zbytková hodnota je 5 000 Kč a společnost předpokládá dobu použitelnosti stroje 4 roky.*

---

<sup>15</sup> Odhad částky, která se z aktiva při jeho vyřazení získá například ve formě zbylých součástí, materiálu apod.

Základní procento:  $100\%/4 = 25\%$

Dvojitě zrychlení:  $25\% * 2 = 50\%$

DDB odpis = dvojitě zrychlení \* zůstatková hodnota aktiva



#### Výpočet ročních odpisů:

1. rok: DDB odpis =  $0,50 * 150\ 000\ \text{Kč} = 75\ 000\ \text{Kč}$

2. rok: DDB odpis =  $0,50 * (150\ 000\ \text{Kč} - 75\ 000\ \text{Kč}) = 37\ 500\ \text{Kč}$

3. rok: DDB odpis =  $0,50 * [150\ 000\ \text{Kč} - (75\ 000\ \text{Kč} + 37\ 500\ \text{Kč})] = 18\ 750\ \text{Kč}$

4. rok: DDB odpis =  $0,50 * (150\ 000\ \text{Kč} - 131\ 250) = 9\ 375\ \text{Kč}$



#### Poznámky:

V našem příkladu je každý následující odpis polovinou odpisu předcházejícího, což platí jen v případě, je-li doba použitelnosti 4 roky. Suma odpisů za celou dobu používání činí 140 625 Kč, v posledním roce by nejspíše společnost odepsala (po odpočtu zbytkové hodnoty) **13 750 Kč** ( $150\ 000\ \text{Kč} - 5\ 000\ \text{Kč} - 131\ 250\ \text{Kč}$ ).

*Metoda SYD* (sum-of-the-years-digits) je založena na klesající odpisové sazbě a konstantní odepisované částce. Je-li doba použitelnosti aktiva rovna 4 rokům, pak pro výpočet potřebná suma počtu let životnosti činí  $1 + 2 + 3 + 4 = 10$ . Pro jasnou prezentaci způsobu výpočtu odpisů v jednotlivých letech lze použít předcházející příklad.

SYD odpis =  $\text{zbývající počet let životnosti} / \text{suma roků životnosti} * (\text{PC} - \text{ZC})$



#### Výpočet ročních odpisů

1. rok: SYD odpis =  $4/10 * (150\ 000\ \text{Kč} - 5\ 000\ \text{Kč}) = 58\ 000\ \text{Kč}$

2. rok: SYD odpis =  $3/10 * 145\ 000\ \text{Kč} = 43\ 500\ \text{Kč}$

3. rok: SYD odpis =  $2/10 * 145\ 000\ \text{Kč} = 29\ 000\ \text{Kč}$

4. rok: SYD odpis =  $1/10 * 145\ 000\ \text{Kč} = 14\ 500\ \text{Kč}$

$\Sigma$  odpisů = **145 000 Kč** (je rovno odpisové základně  $150\ 000 - 5\ 000$ )

Mezi nejčastější důvody ukončit vykazování určité položky pozemků, budov a zařízení patří jejich prodej či likvidace. Likvidace přichází v úvahy v momentě, kdy je aktivum plně fyzicky i morálně opotřebováno a nemůže už v budoucnu přinést ekonomický prospěch. Má-li podnik záměr dlouhodobé aktivum prodat a pokud očekává, že se prodej uskuteční do 1 roku, pak tento majetek vede v účetnictví jako *aktiva držaná k prodeji* a v rozvaze tuto položku vykáže samostatně. Aktiva držaná za účelem prodeje se neodepisují a oceňují se buď v účetní hodnotě, nebo v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady (podnik si vybere tu hodnotu, která je nižší). Z prodeje pozemků, budov a zařízení může mít podnik zisky/přínosy (gains) či ztráty/újmny (losses). Obě varianty se obvykle vykazují kompenzovaně jako rozdíl mezi přijatou úhradou a zůstatkovou hodnotou prodávaného majetku. Jako praktickou ukázkou zisku či ztráty a jejich následné účetní zobrazení použijí předcházející příklad s tím rozdílem, že podnik odepisuje majetek rovnoměrně.

Lineární odpis =  $(150\ 000\ \text{Kč} - 5000\ \text{Kč})/4 = 36\ 250\ \text{Kč}$  (odpis pro každý rok stejný)

→ podnik na konci 2. roku dané aktivum prodá za 90 000 Kč:

$$\text{ZISK Z PRODEJE} = 90\ 000\ \text{Kč} - (150\ 000\ \text{Kč} - 2 * 36\ 250\ \text{Kč}) = 12\ 500\ \text{Kč}$$

→ podnik na konci 2. roku dané aktivum prodá za 70 000 Kč:

$$\text{ZTRÁTA Z PRODEJE} = 70\ 000\ \text{Kč} - (150\ 000\ \text{Kč} - 2 * 36\ 250\ \text{Kč}) = -7\ 500\ \text{Kč}$$

↓  
**ÚČETNÍ ZOBRAZENÍ**

Zisk z prodeje v tis. Kč.:

► Transakce:

1. vyřazení pořizovací hodnoty
2. zůstatková hodnota
3. prodejní cena

Zařízení			
PS	150	1.	150

Peníze		
3.	90	

Odpisy			
1.	150	PS	72,5
		2.	77,5

Náklady období	
2.	77,5

Výnosy období	
3.	90

*Pozn.:* Při účetním zobrazení ztráty by se na účtu Peníze zúčtovala částka 70 (prodejní cena stroje) stejně jako na účtu Výnosy období. Ostatní účty by zůstaly beze změn.

Částečně odepsané aktivum vyřazené likvidací způsobí náklad/ztrátu (loss).

Obr.5 Výpočet zisku/ztráty z prodeje aktiva a následné účetní zobrazení

### 3.3.2 Dlouhodobý hmotný majetek podle ČÚP

ČÚP považují za dlouhodobý majetek:

- a) pozemky,
- b) stavby,
- c) samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- d) pěstitelské celky trvalých porostů,
- e) základní stádo a tažná zvířata,
- f) jiný dlouhodobý hmotný majetek,
- g) nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,
- h) poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí jsou dlouhodobým hmotným majetkem pokud jsou „*se samostatným technicko ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.*“<sup>16</sup> Dále tato vyhláška říká, že položky nesplňující limit jsou účtovány jako zásoby, ale považovány za drobný hmotný majetek. ČÚP dávají za povinnost vykazovat náhradní díly jako zásoby bez ohledu na jejich hodnotu. Za těchto podmínek mohou náhradní díly významné hodnoty zkreslovat výsledek společnosti a likviditu účetní jednotky obsaženou v účetní závěrce. Dle ČÚP je důležité, aby aktivum splnilo všechny zákonné požadavky pro uvedení do používání a teprve potom může být aktivováno a vykázáno v účetnictví.

Rezervy podle IFRS navyšují pořizovací náklady dlouhodobého hmotného majetku, rezervy podle ČÚP navyšují náklady období. Zatímco v českém účetnictví jsou rezervy tvořené na opravu a údržbu dlouhodobého majetku povoleny a i často využívány, systém mezinárodních standardů je odmítá.

---

<sup>16</sup> § 7, odst.3(b) vyhlášky č. 500 k provedení zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. pro podnikatel účtující v podvojném účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Při oceňování dlouhodobého hmotného majetku ČÚP kladou důraz, podobně jako IFRS, na přímo přiřaditelné náklady k pořízení majetku. Do ocenění se nesmí zahrnout náklady na demontáž, výdaje na odstranění majetku a náklady na obnovení původních podmínek. V celkovém shrnutí však můžeme říct, že ČÚP dávají více prostoru pro zahrnutí nákladů do pořizovací ceny majetku než mezinárodní standardy. Opravy a udržování aktiv se účtují přímo do nákladů, nejde-li o technické zhodnocení.

Přecenění majetku reálnou hodnotou směrem nahoru není dle české účetní legislativy možné. Lze ocenit dlouhodobý majetek pouze historickou cenou sníženou o oprávkky, mimořádné odpisy a opravné položky. Tento majetek je pak často podhodnocen a jeho vykazování podává zkreslené informace.

ČÚP neznají pojem komerční podstata transakce a majetek, který je směnován, se nabyvatelem oceňuje pořizovací cenou nebo cenou, za kterou je možné aktivum pořídit v době směny. V účetnictví nabyvatele se do nákladů kondenzuje zůstatková hodnota poskytnutého aktiva a do výnosů zůstatková hodnota přijatého aktiva. Je-li k této směně přidána ještě peněžitá částka, zvyšuje se výnos strany, která peníze přijímá, a snižuje se výnos strany, která peníze poskytuje.

Až do roku 2010 česká účetní legislativa neuznávala komponentní přístup k vykazování pozemků, budov a zařízení a dávala tím prostor pro tvorbu již zmíněných a mezinárodními standardy nepovolených rezerv na opravu dlouhodobého majetku. Ovšem od 1.1.2010 ČÚP dovolují účetním jednotkám zavést komponentní přístup a tímto způsobem odepisovat stavby, byty a nebytové soubory, samostatné movité věci a jejich soubory. Současně s tím české účetnictví donedávna nepracovalo s pojmem zbytková hodnota, až od 1.1.2009 ČÚP s tento pojem zavádí a účetní jednotka může zbytkovou hodnotu při odepisování dlouhodobého hmotného majetku uplatnit.

Vyřazení aktiva z účetnictví účetní jednotky se provádí obdobně jako definují IFRS. Mezinárodní standardy však lépe zobrazují a oddělují výsledky z pozbytí aktiv od výsledků z běžné činnosti podniku. Výsledky vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

jsou označeny jako přínosy či újmy (gains, losses) a ne jako výnosy či náklady (revenues, expenses). Tato cesta vede k lepšímu informování uživatelů v systému IFRS oproti ČÚP.

### **3.4 Leasing**

Problematika leasingu je v pojetí účetnictví rozsáhlou a značně nejednotnou kapitolou. Jednotlivé národní a nadnárodní systémy se liší v otázkách vykazování předmětu leasingu v rozvaze nájemce a pronajímatele a z toho vyplývající právo majetek odepisovat, ve způsobu účtování jednotlivých leasingových splátek a v účetním zobrazení závazků, které má nájemce vůči pronajímateli. Podstatné rozdíly lze najít už při definování operativního a finančního leasingu. Mnohdy je operativní leasing v české účetní praxi chápán mezinárodními standardy jako finanční leasing. Následná koupě je totiž podle IAS 17 pouze jednou z možných podmínek pro určení finančního leasingu. To, zda je leasing finančním nebo operativním, záleží spíše na podstatě transakce než na formě smlouvy. V následující tabulce jsou příklady situací, které by samostatně nebo v kombinaci obvykle vedly ke klasifikaci leasingu jako finančního.

Tab. 7 Operativní vs. finanční leasing z pohledu IFRS

<b>TVRZENÍ</b>	<b>OPERATIVNÍ</b>	<b>FINANČNÍ</b>
Na konci nájemní doby se převede vlastnictví aktiva na nájemce.	NE	ANO
Doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není převedeno.	NE	ANO
K počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových splátek přinejmenším rovná reálné hodnotě pronajatého aktiva.	NE	ANO
Pokud nájemce zruší leasing, pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu jdou na vrub nájemce.	NE	ANO
Zisky nebo ztráty vlivem pohybu reálné zbytkové hodnoty připadají nájemci.	NE	ANO

Rozdílně se řeší i ocenění aktiv a dluhů v rozvaze, kdy české účetnictví pracuje s nominální částkou, zatímco IFRS použijí buď reálnou hodnotu majetku, nebo současnou



hodnotu leasingových splátek. Způsobem účtování leasingu je ovlivněn také hospodářský výsledek. Dle ČÚP se jednotlivé splátky za dobu leasingu zúčtují do nákladů, ale podle mezinárodních standardů si nájemce účtuje do nákladů odpisy po dobu životnosti, která je obvykle delší než doba leasingu. Náklady jsou tak rozloženy do více účetních období. Ovšem za zásadní rozdíl se považuje upřednostňování vlastnického hlediska účtování leasingu českými účetními předpisy. Předmět leasingu je po dobu trvání leasingové smlouvy vykazován v majetku pronajímatele, který má také právo ho odepisovat.

### 3.4.1 Leasing podle IFRS

Problematikou leasingu se zabývá standard IAS 17 – *Leasingy*, který je platný od 1.1.1999 a jeho poslední novela z roku 2003 je platná od 1.1.2005. Tento standard uvádí, že leasing je smlouva, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb. Také uvádí definici finančního leasingu a říká, že nejedná-li se o finanční leasing, jde o operativní. U operativního leasingu je majetek po celou dobu leasingu zachycen v rozvaze pronajímatele. Nájemce neúčtuje ani o majetku, ani o závazcích vůči pronajímateli a jedině, co zachycuje v účetnictví, jsou jednotlivé leasingové splátky.

*Př. Společnost A využívá formou operativního leasingu osobní automobil v hodnotě 500 000 Kč, za které zaplatila v roce 2009 splátku 50 000 Kč. Pronajímatelem je společnost B, která za rok 2009 vypočetla a zúčtovala odpis tohoto automobilu v hodnotě 45 000 Kč.*

Účetní zobrazení u nájemce v tis. Kč:		Účetní zobrazení u pronajímatele v tis. Kč:	
<b>ROZVAHA</b>		<b>ROZVAHA</b>	
BÚ	- 50	Majetek	500
HV	- 50	Vl. kapitál	500
		Oprávky	- 45
		HV	5
		BÚ	50
		Σ	505
		Σ	505
<b>VÝSLEDOVKA</b>		<b>VÝSLEDOVKA</b>	
Prov. náklady	50	Odpisy	45
HV	- 50	Prov. výnosy	50
		HV	5

Pozn. Standard dále říká, které údaje týkající se například podmínek leasingové smlouvy, průběh leasingových splátek apod. musí nájemce dále zveřejňovat.

Obr.6 Zobrazení operativního leasingu v účetních výkazech nájemce a pronajímatele sestavených dle IFRS

Finanční leasing vyžaduje z pohledu mezinárodních standardů zcela jiný systém přístupu. Transakce a jiné události jsou zaúčtovány a vykázány v souladu s jejich podstatou a finanční skutečností a nikoli pouze v souladu s právní formou. I když z právního pohledu nemůže nájemce u leasingových smluv získat žádné vlastnické právo k najatému aktivu, v případě finančního leasingu podstata a finanční realita spočívá v tom, že nájemce získává ekonomické užitky s užíváním najatého aktiva po podstatnou část jeho ekonomické životnosti výměnou za přijetí závazku platit za toto právo částku blížící se k datu počátku leasingu reálné hodnotě najatého aktiva a odpovídajícím finančním nákladům.[4] To v podstatě znamená, že v případě finančního leasingu má být v rozvaze nájemce zachycen na jedné straně majetek a na straně druhé dluh a to v reálné hodnotě na počátku leasingu nebo, pokud je nižší, v současné hodnotě minimálních leasingových plateb. Pro zjištění současné hodnoty minimálních leasingových plateb je potřeba znát úrokovou míru. Nejpřesnější je tzv. implicitní úroková míra (implicit rate), což je vlastně vnitřní výnosové procento pronajímatele, které však často není nájemci známo. Další

možností je tzv. přírůstková úroková míra (incremental borrowing rate). Jde o úrokovou míru, která by se vztahovala na nájemce, pokud by si vypůjčil prostředky a majetek koupil namísto využití leasingu.

*Př. Společnost A si od 1.1.2007 pronajala stroj v hodnotě 150 000 Kč na dobu tří let a na konci leasingu dochází k převodu vlastnictví tohoto majetku na nájemce. Nájemce se zavázal platit pronajímateli roční splátky ve výši 60 000 Kč vždy na konci roku. Implicitní úroková míra pronajímatele je 10%, tu ale nájemce nezná, přírůstková úroková míra nájemce je též 10%. Reálná hodnota zařízení je 155 000 Kč a očekávaná doba životnosti zařízení je 4 roky.*

**Účetní zobrazení u nájemce v tis. Kč:**

→ současná hodnota splátek =  $\sum [P / (1+i)^n]$

(P=jednotlivé leasingové splátky, i=úroková míra, n=počet diskontovaných plateb)

Rok	Přirástková úr. míra nájemce	Platba	Souč. hodnota plateb	Dluh	Úrok	Částka snížení dluhu
1	10%	60	54,55	149,22	14,92	45,08
2	10%	60	49,59	104,14	10,41	49,59
3	10%	60	45,08	54,55	5,45	54,55
				149,22		

**Účtování na jednotlivých účtech:**

→ zařízení se odepisuje lineárně: roční odpis =  $149/4 = 37,25$

Zařízení ve finan.pronájmu	
1.	149,22

Závazek z pronájmu			
2.	45,08	1.	149,22
4.	49,59		
6.	54,55		

Peníze		
	2.	60
	4.	60
	6.	60

Úrok	
2.	14,92
4.	10,41
6.	5,45

Oprávký k zařízení ve finan.pronájmu		
	3.	37,25
	5.	37,25
	7.	37,25

Odpisy	
3.	37,25
5.	37,25
7.	37,25

- 1. Zařízení do rozvahy nájemce
- 2,4,6. Splátka nájemného
- 3,5,7. Odpis zařízení

**Zobrazení situace v účetních výkazech na konci každého roku:**

Rozvaha na konci 1. roku	
Zařiz.ve fin.	HV -52,17
pron. 149,22	Záv. z pron.
Opráv. -37,25	
Peníze -60	104,14

Rozvaha na konci 2. roku	
Zařiz.ve fin.	HV1
pron. 149,22	-52,17
Opráv. -74,50	HV2
Peníze -120	-47,66
	Záv.z pr. 54,55

Rozvaha na konci 2. roku	
Zařiz.ve fin.	HV1
pron. 149,22	-52,17
Opráv. -111,75	HV2
Peníze -180	-47,66
	HV3 -42,70

Výsledovka za 1. rok	
Úrok 14,92	
Odp. 37,25	

Výsledovka za 2. rok	
Úrok 10,41	
Odp. 37,25	

Výsledovka za 3. rok	
Úrok 5,45	
Odp. 37,25	

Obr.7 Zobrazení finančního leasingu u nájemce podle IFRS

**Účetní zobrazení u pronajímatele v tis. Kč:**

→ hrubá investice do leasingu =  $3 \times 60 = 180$

→ finanční výnos (úrok) =  $180 - 150 = 30$

Rok	Implicitní úroková míra pronajímatele	Platba	Pohledávka	Úrok	Snížení pohledávky
1	10%	60	150	15	45
2	10%	60	105	10	50
3	10%	60	55	5	55
		180		30	

Pozn.: Výpočty v tabulce jsou záměrně pro lepší vysvětlení zachovány v celých číslech.

**Účtování na jednotlivých účtech:**

Hrubé pohledávky	
2. 180	3. 60
	4. 60
	5. 60

Zboží	
1. 150	2. 150

Peníze	
3. 60	1. 150
4. 60	
5. 60	

Nerealizovaný úr. výnos	
3. 15	2. 30
4. 10	
5. 5	

Výnos - úrok	
	3. 15
	4. 10
	5. 5

1. nákup výrobního stroje
2. pronájem stroje
3. – 5. příjem splátek a jejich časové rozlišení

**Zobrazení situace v účetních výkazech na konci každého roku:**

Rozvaha na konci 1. roku	
Peníze -90	HV 15
Hr.pohl. 120	
Ner.úrok -15	

Rozvaha na konci 2. roku	
Peníze -30	HV1 15
Hr.pohl. 60	HV2 10
Ner.úrok -5	

Rozvaha na konci 3. roku	
Peníze 30	HV1 15
Hr.pohl. 0	HV2 10
	HV3 5

Výsledovka za 1. rok	
	Fin.výnos 15

Výsledovka za 2. rok	
	Fin.výnos 10

Výsledovka za 3. rok	
	Fin.výnos 5

Obr.8 Zobrazení finančního leasingu u pronajímatele podle IFRS

### 3.4.2 Leasing podle ČÚP

Česká účetní legislativa nepoužívá pojem operativní leasing. Za operativním leasingem podle IFRS by se mohl v českém účetnictví schovávat pronájem, neboť vykazování těchto dvou situací je v obou systémech velice podobné. Avšak zákon o účetnictví zná pojem finanční leasing a definuje ho 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.*<sup>17</sup> Z předchozí citace vyplývá zásadní rozdíl pojetí finančního leasingu v ČÚP a v IFRS a to, že přechod vlastnického práva na nájemce je dle českých účetních předpisů u finančního leasingu podmínkou, zatímco mezinárodní standardy berou tento fakt jako jednu z možných charakteristik finančního leasingu. Další významný rozpor je v problematice účtování. ČÚP účtují majetek u pronajímatele, který ho také odepisuje, i přesto, že veškeré užitky plynoucí z užívání aktiva jdou k nájemci. Tento způsob účtování je tak v rozporu se zásadou přednosti obsahu před formou, kdy majetek odepisuje ten, kdo ho vlastní bez ohledu na další okolnosti. Leasingové splátky si nájemce účtuje do nákladů proti závazkům.

*Př. Společnost A si od 1.1.2007 pronajala stroj v hodnotě 150 000 Kč na dobu tří let a na konci leasingu dochází k převodu vlastnictví tohoto majetku na nájemce. Nájemce se zavázal platit pronajímateli roční splátky ve výši 60 000 Kč vždy na konci roku.*

---

<sup>17</sup> §28 odst.3 Zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví

**Účetní zobrazení u nájemce v tis. Kč:**

→ 1. způsob:

**Účtování na jednotlivých účtech:**

1. Splátka nájemného v 1. roce
2. Splátka nájemného v 2. roce
2. Splátka nájemného ve 3. roce
4. Zachycení majetku v rozvaze nájemce v případě bezúplatného nabytí v reprodukční ceně 15

Bankovní účty	
1.	60
2.	60
3.	60

Náklady - služby	
1.	60
2.	60
3.	60

Samostatné movité věci	
4.	15

Oprávký k SMV	
4.	15

**Zobrazení situace v účetních výkazech na konci každého roku:**

Rozvaha na konci 1. roku			
NPO	120	Závazky	120
BÚ	-60	HV	-60

Rozvaha na konci 2. roku			
NPO	60	Závazky	60
BÚ	-120	HV1	-60
		HV2	-60

Rozvaha na konci 3. roku			
BÚ	-180	HV1	-60
SMV	15	HV2	-60
Oprávký	-15	HV3	-60

Výsledovka za 1. rok	
Prov.náklady- služby	60

Výsledovka za 2. rok	
Prov.náklady- služby	60

Výsledovka za 3. rok	
Prov.náklady- služby	60

→ 2. způsob:

**Účtování na jednotlivých účtech:**

1. Majetek do rozvahy nájemce při uzavření smlouvy.
- 2,4,6. Splátka nájemného v jednotlivých letech
- 3,5,7. Postupné rozpouštění nájemného do nákladů
8. Zachycení majetku v rozvaze nájemce v případě bezúplatného nabytí v reprodukční ceně 30

Náklady příštích období	
1.	180
3.	60
5.	60
7.	60

Závazky z pronájmu	
2.	60
4.	60
6.	60
1.	180

Bankovní účet	
2.	60
4.	60
6.	60

Náklady - služby	
3.	60
5.	60
7.	60

Samostatné mov.věci	
8.	30

Oprávký k SMV	
8.	30

pokračování předcházejícího obrázku

**Zobrazení situace v účetních výkazech na konci každého roku:**

Rozvaha na konci 1. roku				Rozvaha na konci 2. roku				Rozvaha na konci 3. roku			
NPO	120	Závazky	120	NPO	60	Závazky	60	BÚ	-180	HV1	-60
BÚ	-60	HV	-60	BÚ	-120	HV1	-60	SMV	30	HV2	-60
						HV2	-60	Opráv.	-30	HV3	-60

Výsledovka za 1. rok		Výsledovka za 2. rok		Výsledovka za 3. rok	
Prov.náklady- služby	60	Prov.náklady- služby	60	Prov.náklady- služby	60

Obr.9 Zobrazení finančního leasingu u nájemce podle ČÚP

I v případě finančního leasingu účtuje o majetku pronajímatel a zároveň majetek odepisuje. Pronajímatel odepisuje podle odpisového plánu, který je často sestavován podle daňových předpisů, tedy podle Zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů.

I pro znázornění účtování finančního leasingu u pronajímatele dle ČÚP použiji předcházející příklad:

*Př. Společnost A si od 1.1.2007 pronajala stroj v hodnotě 150 000 Kč na dobu tří let a na konci leasingu dochází k převodu vlastnictví tohoto majetku na nájemce. Nájemce se zavázal platit pronajímateli roční splátky ve výši 60 000 Kč vždy na konci roku. Stroj patří do 1. odpisové skupiny a odepisuje ho pronajímatel lineárně dle daňových předpisů – roční odpis činí 50 000 Kč.*



**Účetní zobrazení u pronajímatele v tis. Kč:**

→ 1. způsob:

**Účtování na jednotlivých účtech:**

1. Nákup stroje od výrobce  
2,4,6. Příjem splátek  
v jednotlivých letech  
3,5,7. Odpis stroje  
8. Vyřazení stroje

Peníze	
2. 60	1. 150
4. 60	
6. 60	

Dlouhodobý hm.majetek	
1. 150	8. 150

Výnosy - služby	
	2. 60
	4. 60
	6. 60

Oprávký k DHM	
8. 150	3. 50
	5. 50
	7. 50

Odpisy	
	3. 50
	5. 50
	7. 50

**Zobrazení situace v účetních výkazech na konci každého roku:**

Rozvaha na konci 1. roku			
DHM	150	HV1	10
Oprávký k			
DHM	-50		
Peníze	-90		

Rozvaha na konci 2. roku			
DHM	150	HV1	10
Oprávký k		HV2	10
DHM	-100		
Peníze	-30		

Rozvaha na konci 3. roku			
Peníze	30	HV1	10
		HV2	10
		HV3	10

Výsledovka za 1. rok	
Odpis	50
Výnos	60

Výsledovka za 2. rok	
Odpis	50
Výnos	60

Výsledovka za 3. rok	
Odpis	50
Výnos	60

→ 2. způsob:

1. Nákup stroje od výrobce  
2. Zachycení celého nájemného  
3,6,9. Příjem splátek  
4,7,10. Odpis stroje  
5,8,11 Rozpuštění splátek do  
výnosů v jednotlivých letech  
12. Vyřazení stroje

Peníze	
3. 60	1. 150
6. 60	
9. 60	

DHM	
1. 150	12. 150

Oprávký k DHM	
12. 150	4. 50
	7. 50
	10. 50

Odpisy	
4. 50	
7. 50	
10. 50	

Výnosy příštích období	
5. 60	2. 180
8. 60	
11. 60	

Jiné pohledávky	
2. 180	3. 60
	6. 60
	9. 60

pokračování předcházejícího obrázku

**Zobrazení situace v účetních výkazech na konci každého roku:**

Rozvaha na konci 1. roku				Rozvaha na konci 2. roku				Rozvaha na konci 3. roku			
DHM	150	HV1	10	DHM	150	HV1	10	Peníze	30	HV1	10
Oprávk. k		Výnosy		Oprávk. k		HV2	10			HV2	10
DHM	-50	PO	120	DHM	-100	Výnosy				HV3	10
Pohled.	120			Pohled.	60	PO	60				
Peníze	-90			Peníze	-30						

Výsledovka za 1. rok				Výsledovka za 2. rok				Výsledovka za 3. rok			
Odpis	50	Výnos	60	Odpis	50	Výnos	60	Odpis	50	Výnos	60

Obr.10 Zobrazení finančního leasingu u pronajímatele podle ČÚP

### **3.5 Dlouhodobý nehmotný majetek**

#### **3.5.1 Dlouhodobý nehmotný majetek podle IFRS**

Identifikaci, oceňování a vykazování nehmotných aktiv upravuje standard IAS 38 – *Nehmotná aktiva*. Za nehmotné aktivum považuje tento standard identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Aktivum splňuje kritérium identifikovatelnosti pokud:

- a) je oddělitelné, tj. pokud je možné jej oddělit od účetní jednotky a prodat, převést, poskytnout v rámci licence, pronajmout nebo směnit, a to buď samostatně nebo společně se související smlouvou, aktivem nebo závazkem, nebo
- b) vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností.[4]

Standard také říká, že nehmotné aktivum je možné uznat pouze tehdy, splňuje-li definici dle mezinárodního standardu, je-li pravděpodobné, že aktivum přinese budoucí

ekonomické užitky, a je-li možné spolehlivě ocenit pořizovací náklady aktiva. Nesplní-li položka všechny kritéria, není možné ji aktivovat. V tom případě výdaje vynaložené na tuto položku jsou nákladem běžného období. Je-li nehmotný majetek součástí hmotného a naopak, IFRS doporučuje provést odhad, která část je na položce majetku podstatnější. Účetní jednotka použije dikci IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* v případě, kdy hmotné aktivum převažuje. Naproti tomu převažuje-li nehmotné aktivum v dané položce majetku, účetní jednotka by měla použít na hmotnou složku IAS 16 a na nehmotnou IAS 38. Příkladem je software, který je součástí hardwaru počítače. Za předpokladu, že software je součástí počítače a on bez něj nemůže fungovat, účetní jednotka by měla aplikovat IAS 16. Pokud by byl software program, který neovlivňuje činnost počítače, mohl by být veden samostatně jako nehmotné aktivum .

Ocenění nehmotných aktiv závisí na tom, jak bylo toto aktivum pořízeno. Aktivum samostatně pořízené je oceněné pořizovací cenou, do které lze zahrnout nevratné daně (DPH u neplátce), dovozní clo, náklady na testování apod. Naopak v pořizovací ceně nelze uznat administrativní náklady, náklady na reklamu a propagaci či počáteční provozní náklady. Aktivum pořízené v rámci podnikové kombinace je nutné ocenit k datu akvizice reálnou hodnotou zjištěnou na aktivním trhu. Pokud reálnou hodnotu nejde z jakéhokoli důvodu spolehlivě zjistit, ocení se aktivum hodnotou, kterou by kupující zaplatil nespřízněné osobě v samostatném obchodu. Získala-li účetní jednotka nehmotné aktivum zdarma či pouze za podíl na jeho celkové hodnotě prostřednictvím vládní nebo státní dotace, je nutné nahlédnout do znění IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejnění státních podpor*. IAS 20 umožňuje ocenit aktivum i dotaci reálnou hodnotou nebo aktivum ocenit nominální hodnotou zvýšenou o veškeré přiřaditelné výdaje na přípravu aktiva k užití. V případě pořízení aktiva směnou za jiné nepeněžité aktivum je ocenění na bázi reálné hodnoty. V případě, kdy reálnou hodnotu nelze spolehlivě stanovit nebo nejde o komerční směnnou transakci, ocení se nehmotné aktivum účetní hodnotou poskytovaného aktiva.

Poněkud složitějším případem je pořízení aktiva tzv. ve vlastní režii – tedy vlastní činností. V případě výzkumu<sup>18</sup> je nutno všechny vynaložené výdaje procesu alokovat do výsledovky a z toho vyplývá, že výzkum nelze nikdy aktivovat. Výsledek hospodaření je tedy ovlivněn jen v období, kdy jsou náklady na výzkum vynaloženy. Důvod je jasný: podnik v této fázi nemůže zaručit existenci nehmotného aktiva a jeho budoucí ekonomické přínosy.

Prošlo-li aktivum fází výzkumu, může se objevit ve fázi vývoje. Fázi vývoje nehmotného aktiva lze popsat následovně:

- technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva již nebrání v možnosti užívání nebo prodeji,
- existuje záměr podniku dokončit nehmotné aktivum, využívat jej nebo prodat,
- daná účetní jednotka je schopna užívání nebo prodeje,
- je prokazatelný způsob, kterým bude nehmotné aktivum pravděpodobně vytvářet budoucí ekonomické užitky a dále existuje trh pro výstup z užití tohoto aktiva,
- odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení vývoje jsou dostupné,
- účetní jednotka je schopna spolehlivě oceňovat veškeré výdaje související s aktivem během vývoje – prostřednictvím vnitřního nákladového systému.[5]

Je-li aktivum zařazeno do fáze vývoje, jsou náklady, které na něj byly vynaloženy, od tohoto okamžiku aktivovány v pořizovací ceně nehmotného aktiva. Nejde-li spolehlivě odlišit část výzkumu a vývoje, musí se veškeré výdaje považovat za výdaje uskutečněné ve fázi výzkumu a objeví se tedy ve výsledovce. Standard také říká, že výdaje, které vedou k internímu generování obchodních značek, seznamů zákazníků či názvů periodik a obdobných položek, nelze (bez ohledu na to, v jaké fázi byly vynaloženy) zahrnout do pořizovací ceny aktiva.

Přecenění nehmotných aktiv v průběhu jejich užívání lze dvěma způsoby: na bázi historických cen nebo metodou fair value. Vybraný způsob přecenění musí být použit na

---

<sup>18</sup> Činnost, která směřuje k získávání nových poznatků, vyhledávání a vyhodnocení výsledků zkoumání, hledání nových materiálů, služeb, postupů, procesů a zkoumání jejich variant.

celou třídu nehmotných aktiv. Při přecenění historickou cenou se bere za základ původní ocenění aktiva a může-li subjekt určit dobu použitelnosti tohoto aktiva, může ho i odepisovat a snižovat tak jeho hodnotu podle dikce standardu IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*. Reálnou hodnotou lze nehmotné aktivum přecenit, pokud je možné tuto hodnotu spolehlivě určit. Zná-li účetní jednotka dobu použitelnosti, pak i tady platí možnost odepisovat nehmotný majetek. V momentě, kdy nelze dále určit tržní hodnotu, účetní jednotka musí přejít k oceňování v modelu historické ceny a pokračovat v odepisování. Vypořádání důsledků přecenění fair value je stejný jako u dlouhodobého hmotného majetku (viz kapitola 3.3.1).

Podnik musí stanovit, zda je doba použitelnosti aktiva omezená a nebo naopak neurčitá. Výběr metody a doby odepisování nehmotného majetku s neurčitou dobou použitelnosti musí podnik každý rok přezkoumat. Způsoby odepisování jsou i zde podobné jako u dlouhodobého hmotného majetku a za odpisovou základnu se bere pořizovací cena upravená o zbytkovou hodnotu aktiva. Zároveň standard IAS 38 požaduje, aby odepisování hodnoty nehmotných aktiv vedlo k jejich nulové zbytkové hodnotě – nikoli jak je tomu u hmotných aktiv, kde se často zbytková hodnota po skončení odepisování vyskytuje.

K odúčtování a vyřazení nehmotného majetku dochází ze stejných důvodů jako u hmotných aktiv. Vyřazení aktiva vede k přínosu či újmě, nehmotné prodávané aktivum se dále neodepisuje a je oceněno očekávaným výnosem z prodeje. Této problematice se dále věnuje IFRS 5 – *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.

### **3.5.2 Dlouhodobý nehmotný majetek podle ČÚP**

ČÚP zcela konkrétně jmenují, co lze považovat za nehmotný majetek, který musí zároveň splňovat dvě podmínky. Doba použitelnosti tohoto aktiva musí být delší než 1 rok a jeho hodnota musí být vyšší než ta, která byla stanovena účetní jednotkou. Zřizovací výdaje patří podle ČÚP do kategorie nehmotných aktiv, mezinárodní standardy je však takto neuznávají. Zároveň ČÚP nevyžadují pro uznání nehmotného aktiva prokázání budoucího

ekonomického prospěchu. Výdaje, které podnik vynaloží po aktivaci tohoto majetku, jsou účtovány buď jako technické zhodnocení, nebo náklad období v závislosti na tom, o jakou výši výdajů jde. I v tomto ohledu se IFRS vyjadřují podrobněji a definují, co lze jako následné výdaje uznat a co nikoli.

České účetní předpisy umožňují nehmotné aktivum samostatně pořízené ocenit pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou či vlastními náklady. Aktiva nabytá v rámci podnikových kombinací se oceňují hodnotou určenou soudním znalcem. Pokud se takto nabyté aktivum účetně odepisuje, vychází se z nové hodnoty stanovené znalcem a daňové odpisy vychází z původní ceny. Oceněním nehmotných aktiv směnou se ČÚP nezabývají. Podle ČÚP může účetní jednotka uznat náklady na výzkum a vývoj nehmotného aktiva jen za předpokladu, že je toto aktivum určeno k opakovanému prodeji a náklady překročí hranici stanovenou účetní jednotkou. Znamená to, že nebude-li účetní jednotka vytvářené nehmotné aktivum dále prodávat, musí vynaložené náklady vykázat v běžném období i za předpokladu, že jí bude přinášet ekonomický přínos v obdobích dalších. Tímto způsobem ale není dodržen princip věcné a časové souvislosti.

O přecenění nehmotných aktiv v systému českého účetnictví lze říci, že je povolena pouze metoda historické ceny, která je snižována o odpisy či opravné položky. Metoda fair value není povolena. Důsledkem toho může docházet k podhodnocení dlouhodobých aktiv a znovu oslabení vypovídací schopnosti rozvahy sestavené dle ČÚP.

Dlouhodobý nehmotný majetek se odepisuje po dobu životnosti od okamžiku uvedení do používání. Tento okamžik se však může lišit od okamžiku, který by stanovil koncept IFRS.

Vyřazení odepisovaného dlouhodobého majetku se účtuje na vrub příslušného účtu účtových skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek. Zůstatková cena dlouhodobého majetku odepisovaného se účtuje zejména na vrub příslušného účtu účtových skupin například: 54 – Jiné provozní náklady v případě prodeje, v případě bezúplatného převodu a v případě manka nebo škody, 55 – Odpisy, rezervy, komplexní

náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů v případě likvidace, 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva v případě vkladu do jiné obchodní společnosti nebo družstva.<sup>19</sup> Z citace českých účetních standardů je patrné, že při vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku může po vypořádání *nákladů s výnosy* vznikat zisk či ztráta. Mezinárodní standardy však v této souvislosti záměrně a jednoznačně hovoří o *přínosu či újmě*, které vytvoří zisk/ztrátu.

---

<sup>19</sup> Odst.5.4.1 Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

#### **4. Účetní závěrka podle IFRS**

Podniky lze rozdělit podle velikosti na malé, střední a velké společnosti. S vysokou pravděpodobností je i pak možné k těmto kategoriím přiřadit jejich strukturu účetnictví. Velké podniky jsou většinou emitentem cenných papírů, které jsou obchodovány na burzách. A právě tento fakt jim dává dle české legislativy povinnost účtovat a vykazovat podle IFRS. Velké podniky tak musí úplně změnit informační systém, programové vybavení i organizační seskupení a musí rekvalifikovat řadu svých zaměstnanců. Po přijetí IFRS jako svého účetního systému však nadále nemusí sestavovat účetní závěrku dle ČÚP, problémem však zůstává stanovení daňového základu v souladu s ČÚP.

Střední podniky nejsou zpravidla emitentem cenných papírů obchodovatelných na burze, často ale mají svou mateřskou společnost se sídlem v zahraničí. Je-li tomu tak, potom i ony musí pro potřeby svých akcionářů a pro potřebu sestavení konsolidované účetní závěrky použít systém IFRS. Střední podniky často řeší otázku, zda vynaložit nemalé náklady a v IFRS nejen vykazovat, ale i účtovat, či pouze sestavit dvě účetní závěrky – tu podle ČÚP přepracovat podle IFRS. A mohou se vůbec z jednoho způsobu vedení účetnictví v celém hospodářském roce vytvořit dvě stejně kvalitní účetní závěrky?

Malé podniky jsou z hlediska systému účetnictví nejméně důležité. Tyto společnosti vedou často zjednodušené podvojně účetnictví, popř. jednoduché účetnictví, které upravuje Zákon o daních z příjmů.

Řešení implementace IFRS do systému českého účetnictví se tedy zabývají velké a střední podniky. Tyto společnosti mají na jedné straně snahu vyhovět české legislativě, vyčíslit správný daňový základ a vyhnout se tak případným pokutám. Na druhou stranu také chtějí sestavit účetní závěrku poskytující kvalitní a srozumitelné informace pro investory, partnery i management, kteří jsou často zahraničními subjekty. Oba tyto cíle si bohužel jdou do jisté míry proti sobě.



#### **4.1 Konverze účetní závěrky dle ČÚP do IFRS**

Konverzi účetní závěrky na IFRS lze v zásadě provést třemi způsoby:

1. Konverze na úrovni účetních výkazů
2. Konverze na úrovni zůstatků účtů (v obratové předvaze)
3. Konverze na úrovni transakcí (v paralelních hlavních knihách)[6]

Při konverzi na úrovni účetních výkazů jsou jednotlivé výkazy účetní závěrky převedeny do výkazů vytvořených v souladu s IFRS. Jedná se o řešení, které je technicky i časově nejméně náročné, nemusí se inovovat informační systém a náklady jsou tedy minimální. Na druhou stranu jde o postup, který je mimo informační systém (obvykle ručně či v Excelu) a stává se často chybným či nedostatečně průkazným. Kvalita takto provedené účetní závěrky bývá terčem kritiky.

Konverze na úrovni zůstatků účtů je provedena prostřednictvím vhodné podoby účtového rozvrhu a účtování na analytických účtech, které jsou v obratové předvaze restrukturalizovány a upraveny tak, aby vznikly nové zůstatky podle IFRS. Ze zůstatků je pak sestavena účetní závěrka podle mezinárodních standardů. Tento způsob je rychlý a technologicky i organizačně nenáročný. Úpravu zůstatků je možno provést buď v Excelu, nebo implementovat novou funkci programu účetnictví do stávajícího systému. Při využití Excelu může opět docházet k chybám a nevýhodou je také nedostatečná průkaznost. Kvalitu takto provedené účetní závěrky ovlivňuje hlavně počet analytických účtů, jejich vhodné členění a hlavně čistota účtování v nich.

Konverze na úrovni transakcí je provedena už u jednotlivých transakcí, které se účtují do oddělených hlavních knih. Každá hlavní kniha pak vytvoří svou účetní závěrku – podle IFRS a podle ČÚP. Toto řešení vyžaduje buď zcela nový informační systém, nebo úplnou změnu toho stávajícího. Subjekt vede paralelně dva systémy účetnictví, ze kterých vychází dvě sady účetních výkazů na sobě nezávislých a vyhovujících požadavkům své vlastní regulace. Už ze zmíněného postupu vyplývá, že jde o nejkvalitnější způsob konvertování závěrky, kdy je vyhověno i detailním požadavkům obou systémů účetnictví.

Na druhou stranu celý proces vyžaduje razantní zásah do stávajícího informačního systému a z toho vyplývají podstatně vyšší finanční náklady.

#### **4.2 První účetní závěrka sestavená dle IFRS**

IFRS obsahují standard IFRS 1 – *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, který má sloužit jako návod převodu účetního výkaznictví podle jednotlivých národních účetních legislativ do systému IFRS. Standard zdůrazňuje potřebu řídit se i ostatními účetními standardy, pro které má společnost náplň.

Prvním úkolem je komparace jednotlivých položek výkazů s definicí Koncepčního rámce. Výsledkem toho může dojít k překlasifikování některých položek, zrušení vytvořených rezerv na opravu dlouhodobého majetku, vyřazení majetku, který již přestal přinášet ekonomický přínos a ani v budoucnu se přínos neočekává, zrušení zřizovacích výdajů a pohledávek, jež společnost není schopna plně kontrolovat apod.

Musí také dojít k přesunutí náhradních dílů dlouhodobé povahy ze zásob do dlouhodobého majetku, k přesunutí sociálního fondu z vlastního kapitálu na součást cizích zdrojů (mezi závazky) a rovněž se společnost musí zbavit položek časového rozlišení, které je potřeba v systému IFRS chápat jako položky pohledávek či závazků.

Významně se změní oblast oceňování, za oceňovací základny se přijmou ty, které jsou definovány v Koncepčním rámci a následně vyžadovány jednotlivými standardy. Nové přecenění pak vede ke změně odpisových plánů a k opravě oprávek. Problematika odpisů vyžaduje zavést tzv. komponentní přístup a odepisovat jednotlivé významné části majetku zvlášť v závislosti na jejich odhadované době životnosti. Změny nastanou i v nákladech a výnosech, příkladem je transformace změn zásob vlastní činnosti z výnosového účtu na mezinárodními standardy chápanou korekci nákladů.

Zároveň IFRS požaduje zveřejnění srovnávacích údajů za minulé účetní období, což vlastně pro společnost znamená vyhotovení účetní závěrky podle IFRS i za přecházející

účetní rok. Mimo to musí první účetní závěrka podle IFRS také obsahovat pro každou položku jednotlivých účetních výkazů i údaje, jak je daná položka prezentována podle legislativních norem ČR a rozdíl mezi nimi. Toto srovnání by mělo být vyhotoveno v samostatné tabulce a významné odlišnosti dostatečně popsány a okomentovány. Obecně však platí, že systém IFRS má daleko větší požadavky na zveřejnění informací o účetní závěre v komentáři.

Pro společnosti s povinností či zájmem účtovat a vykazovat podle IFRS není přechod jednoduchý ani z hlediska organizace a ani z hlediska nákladů, které s sebou přináší. Dalším problémem je správné stanovení základu daně požadující vedení účetnictví podle ČÚP bez výjimek. Podniky tak nejen že řeší problémy související s implementací IFRS do stávající organizace účetnictví, ale ještě musí zachovat dosavadní způsob vedení účetnictví v souladu s ČÚP pro stanovení základu daně. Přirozeně se tak nabízí řešení přijmout IFRS i jako systém, ze kterého bude vycházet výpočet základu daně a v návaznosti na to daňová povinnost podniků. Hlavním argumentem pro přijetí IFRS jako základu zdanění je zjednodušení vedení účetnictví pro subjekty. Na druhou stranu argumentů proti je mnoho. Za nejzásadnější se bere rozdílná úloha účetnictví vedeného z daňového hlediska a v systému IFRS. Podle Rady pro mezinárodní účetní standardy je cílem IFRS informovat o finanční pozici účetní jednotky, což vyžaduje podrobné zveřejnění veškerých důležitých informací. Naproti tomu daňové účetnictví má sloužit požadavku spravedlivého zdanění a chce shromažďovat informace o podniku bez zbytečných detailů. Další skutečností působící proti přijetí IFRS jako základu pro určení zdanitelného zisku je stále se zvyšující význam reálné hodnoty (fair value), která není vždy vhodná pro zdanění ve smyslu záruky spravedlnosti a rovnosti.

V návaznosti na předcházející text bych se ráda zmínila o empirickém výzkumu, který byl proveden rakouskými odborníky. Autoři zkoumali na datech 61 rakouských podniků různé velikosti (vyjma malých podniků) z různých odvětví (vyjma bank, pojišťoven a zemědělských podniků) rozdíl mezi výsledkem hospodaření podle obchodních či právních norem a IFRS. Prvním důvodem k provedení výzkumu byl fakt, že Rakousko stejně jako Německo zavedlo používání IFRS pouze pro konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na burzách cenných papírů. Druhý důvod byl impuls komise ES, která

začala diskuzi o přijetí IFRS jako základny pro určení zdanitelného zisku podniků ve skupině. A protože konsolidovaná účetní závěrka evropských podniků se překládá v IFRS jako závěrka za skupinu, mohly by tyto podniky očekávat změnu v zjištění základu daně. Přestože autoři zdůrazňují, že výsledky tohoto výzkumu jsou specifické pro oblast Rakouska, už vzhledem k podobné tradici a přístupu k finančnímu účetnictví jsou zajímavé i pro české podmínky.

Výzkum měl tedy vyšetřit vhodnost použitelnosti výsledku hospodaření v systému IFRS pro výpočet daňové povinnosti a zda by si měli podniky obávat změny v dani. I přesto, že výsledek výzkumu ukázal, že přijetí IFRS i pro daňové účely není vhodným rozhodnutím a oceňování v souvislosti se stanovením základu daně nehraje až tak zásadní roli, autoři závěrem tento názor nepodporují. Zkušenosti českých podniků účtujících a sestavujících účetní závěrku podle IFRS i podle ČÚP ukazují, že výsledek hospodaření v obou systémech je mnohdy diametrálně odlišný.

L. Müllerová k tomuto výzkumu uvádí: „Lze jen souhlasit s autory výzkumu, že IFRS nejsou vhodné pro daňové účely. Nabízí se však otázka, zda je vůbec vhodné při sestavování základu daně vycházet z účetnictví (ať už tuzemského nebo mezinárodního) a takto zjištěný základ složitě upravovat. České účetnictví nemá princip autority<sup>20</sup>, ale naopak princip věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Jeho dodržování způsobuje, že účetní jednotky účtují o vynaložených nákladech souvisejících s jejich činností při dodržování základních účetních principů, které daňové principy poměrně v dost velkém rozsahu neuznávají...“<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Princip autority v podstatě znamená přednost daňové práva před pravidlem v účetní praxi. V případě, kdy se daňové právo odchyluje od účetní praxe, musí účetní jednotka pro účetní výkaznictví dát přednost daňovým požadavkům. Jde o princip typický pro rakouské účetnictví.

<sup>21</sup> Müllerová, L.: *Účetní výsledek hospodaření a základ daně*, Český finanční a účetní časopis, 2008, č.2, dostupné také na <http://f1.vse.cz>

## Závěr

Už srovnáním podoby a obsahu jednotlivých součástí účetní závěrky lze najít spoustu odlišností mezi IFRS a ČÚP. Systém IFRS je daleko méně uniformovaný a nesnaží se vytvořit jednu podobu výsledovky či rozvahy, která musí pak vyhovovat všem společnostem. Tvůrci IFRS si daleko lépe uvědomují, že každý subjekt a jeho činnost jsou jedinečnými a zcela logicky tak vytváří výkazy, které často nelze snadno přetransformovat do jednoho vzoru. Domnívám se, že díky tomuto přístupu, mohou být v některých případech uživatelé účetních výkazů sestavených dle IFRS lépe informováni a dostanou tak lepší obraz stavu, ve kterém se společnost nachází.

Mezi věčně diskutované odlišnosti v IFRS a ČÚP patří problematika oceňování. A není se čemu divit, vždyť to, jak kvalitní informace účetnictví prezentuje, je ve velké míře závislé na způsobu ocenění jednotlivých hospodářských operací a hlavně na způsobu ocenění položek v jednotlivých výkazech. IFRS čím dál častěji pracují s metodou reálné hodnoty, naproti tomu v českém účetnictví převažuje metoda historické ceny. Metodě reálné hodnoty je často vyčítán její větší prostor pro subjektivní manipulaci, historická cena se zase nepřizpůsobuje tomu, jak čas či hodnota peněz v čase mění cenu aktiva/závazku. Reálná hodnota je bezpochyby v mnoha případech lepším způsobem ocenění, nicméně pro menší společnosti může pravidelné opětovné přeceňování představovat zátěž.

Při srovnání dlouhodobého hmotného majetku jsou rozdíly v klasifikaci náhradních dílů dlouhodobé povahy, které IFRS vede v rámci pozemků, budov a zařízení a nikoli v zásobách, jak je tomu v ČÚP. IFRS již dlouhou dobu používá tzv. komponentní přístup, se kterým české účetnictví začalo pracovat až od letošního roku. Rozdílný je i pohled obou systémů na rezervy – v IFRS rezervy navyšují pořizovací náklady dlouhodobého hmotného majetku, v ČÚP navyšují náklady období. Rezervy tvořené na opravu a údržbu dlouhodobého majetku ČÚP povolují a české podniky je také často využívají, IFRS je však odmítá. Oba systémy upřednostňují prvotní ocenění dlouhodobých hmotných aktiv historickou cenou, ale v následném přeceňování se diametrálně liší. IFRS umožňují přecenit reálnou hodnotou, ČÚP tento způsob nedovolují. Původní historickou cenu lze pouze snižovat o oprávký, mimořádné odpisy a opravné položky. Vyřazení aktiva

z účetnictví provádí oba systémy obdobně. Výsledky vyřazení dlouhodobého hmotného majetku jsou však v IFRS označeny jako přínosy, či újmy (gains, losses) a ne jako výnosy či náklady (revenues, expenses), jak je tomu v ČÚP. Tato cesta vede k lepšímu informování uživatelů v systému IFRS oproti ČÚP.

I pohled na problematiku leasingů je v obou systémech rozdílný. Ve finančním leasingu podle ČÚP nájemce účtuje pouze o splátkách a to v nominální hodnotě, majetek tak v průběhu leasingové smlouvy zůstává v rozvaze pronajímatele, který ho také odepisuje. V IFRS podstata a finanční realita spočívá v tom, že nájemce získává užítky z najatého aktiva po podstatnou část jeho ekonomické životnosti a má tedy nárok vykazovat aktivum v rozvaze od samého počátku leasingové smlouvy a také ho odepisovat. To v podstatě znamená, že v případě finančního leasingu má být v rozvaze nájemce zachycen na jedné straně majetek a na straně druhé dluh a to v reálné hodnotě na počátku leasingu nebo, pokud je nižší, v současné hodnotě minimálních leasingových plateb. I tady bych se přiklonila k postupu v souladu s IFRS, který podle mého názoru zcela jasně zobrazuje skutečnost a logickou nikoli právní stránku věci.

Mezinárodní standardy obsahují IFRS 8 – *Provozní segmenty*, který se zabývá požadavky na zveřejňování informací o segmentech společnosti. ČÚP však postrádají jakýkoli návod na prezentování informací tímto způsobem. Pro uznání nehmotných aktiv ČÚP (na rozdíl od IFRS) nepožadují prokázání budoucího ekonomického prospěchu. ČÚP zahrnují zřizovací výdaje do nehmotných aktiv, IFRS nikoli. Podle ČÚP může účetní jednotka uznat náklady na výzkum a vývoj nehmotného aktiva jen za předpokladu, že je toto aktivum určeno k opakovanému prodeji a náklady překročí hranici stanovenou účetní jednotkou. Podle IFRS jsou náklady vynaložené na aktivum ve fázi vývoje aktivovány v pořizovací ceně nehmotného aktiva. Nejde-li spolehlivě odlišit část výzkumu a vývoje, musí se veškeré výdaje považovat za výdaje uskutečněné ve fázi výzkumu a zahrnout je do výsledovky.

Podle § 19 odst. 9, Zákona o účetnictví: „*Účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky*

*Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.*“ Podle úryvku ze zmíněného zákona lze odvodit, že české legislativní normy vyžadují vést účetnictví podle IFRS už od samotného počátku – tedy účtovat v tomto systému už od hospodářských transakcí. Jenomže tvůrci IFRS se často nechávají slyšet, že standardy neupravují účetnictví, ale výkaznictví – a tyto dva pojmy je potřeba odlišovat. Rozčarování plynoucí z neshody dvou pramenů zahnilo svým prohlášením Ministerstvo financí jako tvůrce zákona. Formulace **účtování a sestavení účetní závěrky** je použita zcela záměrně a jde tedy o snahu přimět podniky účtovat v souladu s IFRS už o jednotlivých transakcích. Ministerstvo financí se tak přiklání k názoru, že sestavit kvalitní účetní závěrku, která je v souladu se všemi předpoklady a požadavky IFRS, nelze „pouze“ její konverzí.

Společnosti, které jsou emitentem cenných papírů na regulovaném trhu, tak investují nemalé náklady do přeměny účetního programu, proškolují své zaměstnance a celkově mění celou organizaci účetnictví. Odměnou jim je velice kvalitní účetní závěrka, která, pokud je sestavena správně, detailně vyhovuje požadavkům mezinárodních standardů. Společně s velkými podniky ale existuje celá řada subjektů menší velikosti, které podle zákona nemusí, ale chtějí, vykazovat podle IFRS. Tyto společnosti se pak rozhodují, jakým způsobem vytvořit účetní závěrku v souladu s IFRS a možná by i daleko častěji zvolili nákladnější způsob účtování podle IFRS už na úrovni transakcí, kdyby zde neexistoval § 23 odst. 2 písm. a) Zákona o daních z příjmů, který říká: *„Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, ...“*.

Nejen proto považují za nejzásadnější problém v podmínkách ČR způsob stanovení základu daně, který česká legislativa neslučuje se způsobem vedení účetnictví v souladu s IFRS. Dosavadní „harmonizační“ kroky EU naznačují, kam až implementace IFRS povede a je tedy nutné co nejdříve vymyslet a přijmout co možná nejjednodušší algoritmus výpočtu základu daně a usnadnit už tak nelehkou situaci společností při přechodu na IFRS.

Zároveň se domnívám, že problémy při implementaci IFRS a jejich kritika jednotlivými uživateli jsou zcela normálním jevem vzhledem k úloze, jakou IFRS mají – v co největším zeměpisném rozsahu sjednotit účetní výkaznictví. Nelze tak vyhovět všem požadavkům jednotlivých zemí zcela logicky usilujících o prosazení takového postupu, který je v souladu s jejich dosavadními národními zvyky a praktikami. Proto je potřeba si uvědomit, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví by měly být výsledkem určitých kompromisů a současného stavu vědění.



## Seznam použité literatury

### **Citovaná literatura**

[1] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-7.

[2] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví – Světový koncept IAS/IFRS*. 5. aktualizované vyd. Praha: Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.

[3] KRUPOVÁ, L., LOJA, R., PELÁK, J. *IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou II. díl*. 2. vyd. Praha: VOX – Ing. Zdenka Ostrovská, Csc. 2003. 190 s. ISBN 80-86324-23-1.

[4] INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2006: včetně Mezinárodních účetních*. Praha: Svaz účetních, 2006. 2249 s. ISBN 80-239-71727.

[5] HINKE, J. *Účetní systém IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.

[6] MEJZLÍK, L. *Účetní informační systémy: využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví*. 1. vyd. Praha: Oeconomica., 2005. 173 s. ISBN 80-7201-519-7.

### **Bibliografie**

[7] KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou I. díl*. 2. vyd. Praha: VOX – Ing. Zdenka Ostrovská, Csc., 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2.

[8] KRUPOVÁ, L., aj. *IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou III. díl.* 1. vyd. Praha: VOX – Ing. Zdenka Ostrovská, Csc. 2003. 190 s. ISBN 80-86324-33-3.

[9] HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS.* 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 175 s. ISBN 978-80-903962-1-0.

[10] IASB. *International Financial Reporting Standards 2008.* London: Bound Volume, 2008. 2752 pgs. ISBN 978-1-905590-54-5.

### **Právní předpisy**

[11] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

[12] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

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

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

### **Internetové zdroje a jiné publikace**

[15] IASB [online].<Dostupné z <http://www.iasb.org>>

[16] Ernst&Young [online].<Dostupné z <http://www.ey.com/cz>>

[17] PriceWaterHouseCoopers [online].< Dostupné z <http://www.pwc.com/cz>>

[18] Komora auditorů České republiky [online].< Dostupné z <http://www.kacr.cz>>

[19] Fakulta financí a účetnictví [online].< Dostupné z <http://f1.vse.cz>>

[20] Ministerstvo financí [online].< Dostupné z <http://www.mfcr.cz>>

[21] ERNST & YOUNG. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou,* 2009.

- [22] PRICEWATERHOUSECOOPERS. *IFRS a české účetní předpisy – podrobnosti a rozdíly*, 2009
- [23] MÜLLEROVÁ, L. *Účetní výsledek hospodaření a základ daně*. Český finanční a účetní časopis, 2008. č. 2.
- [24] PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Jak zvládnout přechod na mezinárodní standardy účetního výkaznictví? Jak tato změna ovlivní vaši společnost?*, 2007.
- [25] MEJZLÍK, L. *Možnosti a rizika technologického řešení převodu českých účetních závěrek do IFRS*. Český finanční a účetní časopis, 2006. č. 1.

## **Přílohy**

**Příloha A** Jedna z možností přetřídění výkazu o finanční situaci podle ČÚP  
do IFRS (5 str.)

**Příloha B** Jedna z možností přetřídění výkazu o úplném výsledku podle ČÚP  
do IFRS (4 str.)

**Příloha C** Seznam platných IAS, IFRS, IFRIC a SIC (2 str.)

**Příloha A** Jedna z možností přetřídění výkazu o finanční situaci podle ČÚP do IFRS

**VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI (ROZVAHA)**

<b>Aktiva</b>	<b>Příklady relevantních standardů</b>	<b>Poznámka</b>	<b>Příklady vykázání v rozvaze podle IFRS</b>
<b>Pohledávky za upsaný vlastní kapitál</b>	IAS 32,39		Ostatní pohledávky/Základní kapitál (dle povahy)
<b>Dlouhodobý majetek</b>			
<b>Dlouhodobý nehmotný majetek (DNHM)</b>	IAS 38		
Zřizovací výdaje	IAS 38	Nevykazují se v rozvaze, ale v nákladech.	
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	IAS 38	Výzkum se vykazuje v nákladech, vývoj se za určitých podmínek aktivuje v rozvaze.	Nehmotná aktiva
Software	IAS 38		
Ocenitelná práva	IAS 38		
Goodwill	IAS 38, IFRS 3	Vykazuje se pouze goodwill vzniklý při podnikové kombinaci.	Goodwill/Nehmotná aktiva
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	IAS 38		Nehmotná aktiva
Nedokončený DNHM	IAS 38	Platí ustanovení o vývoji.	Nehmotná aktiva
Poskytnuté zálohy na DNHM	IAS 38, 39	Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).	Nehmotná aktiva/pohledávky či jiná finanční aktiva
<b>Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)</b>	IAS 16		Pozemky, budovy a zařízení nebo Investice do nemovitostí
Pozemky	IAS 16, 40		
Stavby	IAS 16, 40		
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	IAS 16		Pozemky, budovy a zařízení
Pěstitelské celky trvalých porostů	IAS 41		Zemědělská aktiva
Základní stádo a tažná zvířata	IAS 41		Zemědělská aktiva
Jiný DHM	IAS 16		Pozemky, budovy a zařízení
Nedokončený DMH	IAS 16		
Poskytnuté zálohy na DHM	IAS 16, 39	Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky kompenzace).	Pozemky, budovy a zařízení/pohledávky či jiná finanční aktiva
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	IAS 16	Nevykazuje se samostatně. Za určitých podmínek je možno ho rozúčtovat do majetku.	
<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>			
Podíly v ovládaných a řízených osobách	IAS 27	V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ budou oceněny a vykázány v souladu s IAS 27.	Finanční aktiva

Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	IAS 28	V konsolidované ÚZ budou vyloučeny a následně vykázány metodou ekvivalence v souladu s IAS 28 jako položka „Investice do přidružených podniků“ (včetně vzniklého goodwillu). V nekonsolidované se vykáží v položce „Finanční aktiva“.	Investice do přidružených podniků/Finanční aktiva
Ostatní dlouhodobé cenné papíry	IAS 39		Finanční aktiva
Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkách pod podstatným vlivem	IAS 39	V konsolidované ÚZ budou půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ budou vykázány jako „Dlouhodobé pohledávky“ nebo „Finanční aktiva“. Půjčky a úvěry osobám pod podstatným vlivem budou oceněny a vykázány jako „Dlouhodobé pohledávky“ nebo „Finanční aktiva“.	Dlouhodobé pohledávky/Finanční aktiva
Jiný dlouhodobý finanční majetek	IAS 39		
Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	IAS 39		
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	IAS 39	Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).	Finanční aktiva
<b>Oběžná aktiva</b>			
Zásoby	IAS 2		Zásoby Pozemky, budovy a zařízení (hlavní náhradní díly dle IAS 16)
Materiál	IAS 2		
Nedokončená výroba a polotovary	IAS 2		
Výrobky	IAS 2		
Zvířata	IAS 41		Zemědělská aktiva
Zboží	IAS 2		
Poskytnuté zálohy na zásoby	IAS 2, 39	Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu.	Zásoby/pohledávky či jiná finanční aktiva
<b>Dlouhodobé pohledávky</b>			
Pohledávky z obchodních vztahů	IAS 39		Dlouhodobé pohledávky
Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	IAS 39	V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované se vykáží samostatně v položce „Dlouhodobé pohledávky“.	
Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem	IAS 39		Dlouhodobé pohledávky
Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	IAS 39		
Dohadné účty aktivní	IAS 39		
Jiné pohledávky	IAS 39		

Odložená daňová pohledávka	IAS 12		Odložená daň
<b>Krátkodobé pohledávky</b>			
Pohledávky z obchodních vztahů	IAS 39		Obchodní pohledávky
Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	IAS 39	V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované se vykážou samostatně v položce „Ostatní aktiva“ nebo v položce „Obchodní pohledávky“.	Ostatní aktiva/Obchodní pohledávky
Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem	IAS 39		
Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	IAS 39		
Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	IAS 39		Ostatní aktiva
Stát – daňové pohledávky	IAS 12, 39		Pohledávky z daně z příjmů/Ostatní aktiva
Ostatní poskytnuté zálohy	IAS 39	Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).	
Dohadné účty aktivní	IAS 39		
Jiné pohledávky	IAS 39		
<b>Krátkodobý finanční majetek</b>			
Peníze	IAS 39, 7	Pokud splňují definici Peníze a peněžní ekvivalenty, potom budou vykázány v této položce. Jinak se vykážou v položce „Ostatní aktiva“ nebo „Finanční aktiva“.	Peníze a peněžní ekvivalenty/Ostatní aktiva/Finanční aktiva
Účty v bankách	IAS 39,7		
Krátkodobé cenné papíry a podíly	IAS 39,7		
Požizovaný krátkodobý finanční majetek	IAS 39,7		
Časové rozlišení			Ostatní aktiva
Náklady příštích období	IAS 1		
Komplexní náklady příštích období	IAS 1		
Příjmy příštích období	IAS 1, 39		

<b>Pasiva</b>	<b>Příklady relevantních standardů</b>	<b>Poznámka</b>	<b>Příklady vykázání v rozvaze podle IFRS</b>
<b>Vlastní kapitál</b>			
<b>Základní kapitál</b>			
Základní kapitál	IAS 32		Základní kapitál
Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	IAS 32		
Změny základního kapitálu	IAS 32		
<b>Kapitálové fondy</b>			
Emisní ážio	IAS 32		Emisní ážio/Ostatní kapitálové fondy
Ostatní kapitálové fondy	IAS 32		

Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	IAS 16, 38, 39, 12		Emisní ážio/Ostatní kapitálové fondy
Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách		Nevykazují se.	
<b>Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku</b>			
Zákonný rezervní fond/Fond ze zisku			Nerozdělený zisk/ztráta
Statutární a ostatní fondy		V některých případech vazba na IAS 19.	Podle charakteru buď v položce „Ostatní kapitálové fondy“, nebo v položce „Závazky“.
<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>			
Nerozdělený zisk minulých let			Nerozdělený zisk/ztráta
Neuhrazená ztráta minulých let			
<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>			Nerozdělený zisk/ztráta
<b>Cizí zdroje</b>			
<b>Rezervy</b>			
Rezervy podle zvláštních právních předpisů	IAS 37	Pokud nejsou splněny podmínky pro tvorbu rezervy, potom vykázat v nákladech.	Rezervy
Rezervy na důchody a podobné závazky	IAS 19, 37		
Rezerva na daň z příjmů	IAS 12		Daňové závazky
Ostatní rezervy	IAS 37	Pokud nejsou splněny podmínky pro tvorbu rezervy, potom vykázat v nákladech .	Rezervy
<b>Dlouhodobé závazky</b>			
Závazky z obchodních vztahů	IAS 39		Obchodní závazky
Závazky k ovládaným a řízeným osobám	IAS 39, 32, 24, 31	V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované se vykáží samostatně v položce „Dlouhodobé závazky“.	Dlouhodobé závazky
Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	IAS 39, 32, 24, 31		Dlouhodobé závazky
Závazky ke společníkům, členům družstva a účastníkům sdružení	IAS 39, 32, 24		
Dlouhodobé přijaté zálohy	IAS 39, 18, 37, 11	Možnost kompenzace s pohledávkami z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).	
Vydané dluhopisy	IAS 39, 32		Finanční závazky
Dlouhodobé směnky k úhradě	IAS 39, 32		
Dohadné účty pasivní	IAS 39		Dlouhodobé závazky
Jiné závazky	IAS 39, 37		



Odložený daňový závazek	IAS 12		Odložená daň
<b>Krátkodobé závazky</b>	IAS 39		
Závazky z obchodních vztahů	IAS 39		Obchodní závazky
Závazky k ovládaným a řízeným osobám	IAS 39, 32, 24, 31	V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované se vykážejí samostatně buď v položce „Ostatní závazky“ nebo „Obchodní závazky“.	Ostatní závazky/Obchodní závazky
Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	IAS 39, 32, 24, 31		Ostatní závazky/Obchodní závazky (podle charakteru)
Závazky ke společníkům, členům družstva a účastníkům sdružení	IAS 39, 32, 24		
Závazky k zaměstnancům	IAS 19, 39		Ostatní závazky/Závazky z daně z příjmů
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	IAS 39		
Stát – daňové závazky a dotace	IAS 12, 39		
Krátkodobé přijaté zálohy	IAS 39, 18, 37, 11	Možnost kompenzace s pohledávkami z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).	
Vydané dluhopisy	IAS 39, 32		Finanční závazky
Dohadné účty pasivní	IAS 39		Ostatní závazky
Jiné závazky	IAS 39, 37		
<b>Bankovní úvěry a výpomoci</b>			
Bankovní úvěry dlouhodobé	IAS 39		Finanční závazky v členění na dlouhodobé a krátkodobé
Krátkodobé bankovní úvěry	IAS 39		
Krátkodobé finanční výpomoci	IAS 39		
<b>Časové rozlišení</b>			
Výdaje příštích období	IAS 1, 39		Ostatní závazky
Výnosy příštích období	IAS 1, 18		

**Příloha B** Jedna z možností přetřídění výkazu o úplném výsledku podle ČÚP do IFRS

**VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEKU/VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY/VÝSLEDKOVKA (DRUHOVÉ ČLENĚNÍ)**

Položka	Poznámky	Příklad vykázání ve výsledovce podle IFRS
<b>Tržby za prodej zboží</b>		Tržby
Náklady vynaložené na prodané zboží		Náklady vynaložené na prodané zboží
Obchodní marže		Nevykazuje se samostatně
<b>Výkony</b>		Nevykazuje se samostatně
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb		Ostatní výnosy
Změna stavu zásob vlastní činnosti		Změna stavu zásob vlastní činnosti
Aktivace		Aktivace
Výkonová spotřeba		Nevykazuje se samostatně
Spotřeba materiálu a energie		Spotřeba materiálu a surovin
Služby		Ostatní náklady
Přidaná hodnota		Nevykazuje se samostatně
Osobní náklady		Náklady na zaměstnance
Mzdové náklady		
Odměny členům orgánů společnosti a družstva		
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění		
Sociální náklady		
Daně a poplatky		Ostatní náklady
Odpisy DHM a DNHM		Odpisy
<b>Tržby z prodeje DM a materiálu</b>		
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku		Ostatní výnosy nebo ostatní náklady (kompenzuje se na rozumném základu)
Tržby z prodeje materiálu		
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu		
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku		
Prodaný materiál		Ostatní výnosy nebo ostatní náklady
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích obd.		
<b>Ostatní provozní výnosy</b>		Ostatní výnosy nebo ostatní náklady
Ostatní provozní náklady		
<b>Převod provozních výnosů</b>		Ostatní výnosy nebo ostatní náklady
Převod provozních nákladů		
Provozní výsledek hospodaření		Vyžaduje uvést dodatečné info v příloze
<b>Tržby z prodeje cenných papírů a podílů</b>		Finanční náklady
Prodané cenné papíry a podíly		
<b>Výnosy z dlouhodobého finančního majetku</b>		Finanční náklady
Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	V konsolidované ÚZ výnosy z jednotek pod podstatným vlivem (ne dividendy) jsou vykázány metodou ekvivalence.	Finanční náklady/Podíly na ziscích/ztrátách v přidružených podnicích

Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		Finanční náklady
Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
<b>Výnosy z krátkodobého finančního majetku</b>		
Náklady z finančního majetku		Finanční náklady
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		Finanční náklady
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		Finanční náklady
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		Finanční náklady
<b>Výnosové úroky</b>		
Nákladové úroky		Finanční náklady
<b>Ostatní finanční výnosy</b>		
Ostatní finanční náklady		Finanční náklady
<b>Převod finančních výnosů</b>		
Převod finančních nákladů		Finanční náklady
Finanční výsledek hospodaření		Nevykazuje se samostatně
Daň z příjmů za běžnou činnost		
- splatná		Daňové náklady
- odložená		
Výsledek hospodaření za běžnou činnost		Nevykazuje se
<b>Mimořádné výnosy</b>		Ostatní výnosy
Mimořádné náklady		Ostatní náklady
Daň z příjmů z mimořádné činnosti		
- splatná		Daňové náklady
- odložená		
Mimořádný výsledek hospodaření		Nevykazuje se
Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		Ostatní náklady
<b>Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)</b>		Zisk/ztráta za účetní období
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)</b>		Zisk/ztráta za účetní období před zdaněním

## VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEKU/VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY/VÝSLEDKOVKA (ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ)

Položka	Poznámky	Příklad vykázání ve výsledovce podle IFRS
<b>Tržby za prodej výrobků, zboží a služeb</b>		Tržby
Náklady z prodeje		Náklady z prodeje
Hrubý zisk nebo ztráta		Hrubý zisk nebo ztráta
Odbytové náklady		Odbytové náklady
Správní režie		Administrativní náklady
<b>Jiné provozní výnosy</b>		Ostatní výnosy nebo náklady
Jiné provozní náklady		Ostatní náklady nebo výnosy
Provozní výsledek hospodaření		Pokud je vykázán provozní zisk, je třeba uvést dodatečné údaje v příloze
<b>Tržby z prodeje cenných papírů</b>		Finanční náklady
Prodané cenné papíry		
<b>Výnosy z dlouhodobého finančního majetku</b>		Finanční náklady
Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	V konsolidované ÚZ výnosy z jednotek pod podstatným vlivem (ne dividendy) jsou vykázány metodou ekvivalence. Nutno vykázat odděleně od finančních nákladů.	Finanční náklady Podíly na ziscích/ztrátách v přidružených podnicích
Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		Finanční náklady
Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
<b>Výnosy z krátkodobého finančního majetku</b>		Finanční náklady
Náklady z finančního majetku		
<b>Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů</b>		Finanční náklady
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		
<b>Výnosové úroky</b>		Finanční náklady
Nákladové úroky		
<b>Ostatní finanční výnosy</b>		Finanční náklady
Ostatní finanční náklady		
<b>Převod finančních výnosů</b>		Finanční náklady
Převod finančních nákladů		
Finanční výsledek hospodaření		Nevykazuje se samostatně
Daň z příjmů		
- splatná		Daňové náklady
- odložená		
Výsledek hospodaření za běžnou činnost		Nevykazuje se samostatně
<b>Mimořádné výnosy</b>		Ostatní výnosy
Mimořádné náklady		Ostatní náklady
Daň z příjmů z mimořádné činnosti		
- splatná		Daňové náklady
- odložená		

Mimořádný výsledek hospodaření		Nevykazuje se
Ostatní daně nevykázané ve výše uvedených položkách		Ostatní náklady
<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>		Zisk/ztráta za účetní období
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>		Zisk/ztráta za účetní období

**Příloha C Seznam platných IAS, IFRS, IFRIC a SIC**

IAS, IFRS, IFRIC, SIC	NÁZEV
IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkazy peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Smlouvy o zhotovení
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejňování spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 31	Účasti ve společném podnikání
IAS 32	Finanční nástroje: vykazování
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství
IFRS 1	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6	Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty
IFRIC 1	Změny v existujících ukončeních provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích
IFRIC 2	Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje
IFRIC 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing
IFRIC 5	Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci
IFRIC 6	Závazky vznikající z působení na zvláštním trhu – elektrický a elektronický odpad
IFRIC 7	Použití metody přepracování výkazů v IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

IFRIC 8	Rozsah působnosti IFRS 2
IFRIC 9	Přehodnocení vložených derivátů
IFRIC 10	Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv
IFRIC 11	IFRS 2 – Vlastní akcie a transakce s akciemi v rámci skupiny
SIC 7	Zavedení eura
SIC 10	Státní podpora – bez specifické vazby k provozním činnostem
SIC 12	Konsolidace – jednotky zvláštního určení
SIC 13	Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníka
SIC 15	Operativní leasingy - pobídky
SIC 21	Daně ze zisku – zpětná ziskatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv
SIC 25	Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejich akcionářů
SIC 27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu
SIC 29	Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb
SIC 31	Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby
SIC 32	Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky