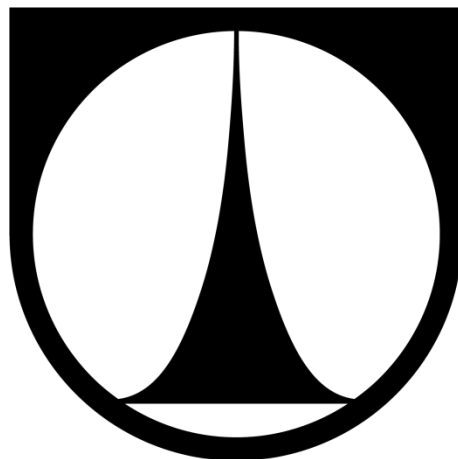


**TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI**  
**Ekonomická fakulta**



**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**2013**

**Bc. Jana Formánková**

# **TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI**

## **Ekonomická fakulta**

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: Podniková ekonomika

### **Komparace účetních výkazů vybraných podniků sestavených dle české legislativy a IFRS**

### **Comparison of financial statements of chosen companies prepared according to the Czech legislation and the IFRS**

DP – EF – KFÚ 2013 05  
Bc. Jana Formánková

Vedoucí práce: Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.  
Konzultant: Ing., Mgr. Jana Krejsová

Počet stran: 114

Počet příloh: 5

Datum odevzdání: 10. května 2013

## **Zadání**

## **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 dne 10. května 2013

Bc. Jana Formánková

## **Poděkování**

Ráda bych poděkovala vedoucímu mé diplomové práce Ing. Zdeňkovi Brabcovi, Ph.D. za připomínky a rady, které mi po celou dobu poskytoval. Dále děkuji mému příteli, který mi byl celou dobu velkou oporou a rodině, která mi poskytla finanční prostředky, životní rady a podporu v době mých studií.

## **Anotace**

Předmětem této diplomové práce je komparativní analýza účetních výkazů sestavovaných dle IFRS a české legislativy. V první kapitole je definován vznik účetnictví a jeho následný historický vývoj. Druhá kapitola se zabývá celosvětovou a národní regulací účetnictví a dále harmonizací účetnictví. Třetí kapitola popisuje vznik samotných IFRS a je provedena deskripce jednotlivých orgánů. Následně je popsán i vznik US GAAP a konvergence IFRS a US GAAP. Čtvrtá kapitola už je praktická část diplomové práce a je zaměřena na komparaci účetních výkazů, metod oceňování a obecných zásad účtování dle IFRS a české legislativy. Poslední kapitola se zabývá účetními výkazy konkrétních podniků účtujících dle IFRS. Cílem je vyzdvihnout rozdíly oproti české legislativě a zároveň porovnat rozdíly mezi způsobem prezentace informací obsažených v účetních výkazech vybraných podniků.

.

## **Klíčová slova**

účetnictví, regulace a harmonizace účetnictví, Česká účetní legislativa, IFRS, účetní výkazy

## **Annotation**

The subject of this diploma thesis is a comparative analysis of financial statements according to the IFRS and the Czech legislation. In detail, the first chapter defines the origin of accounting and its subsequent historical development. The second chapter deals with the global and national regulation of accounting and also the harmonization of accounting. The third chapter describes the creation of independent IFRSs and next, their individual bodies are characterized. Subsequently, the emergence of US GAAP is described, followed by convergence of IFRS and U.S. GAAP. The fourth chapter represents the practical part of the thesis and is focused on the comparison of the financial statements, valuation methods and general accounting principles under the IFRS and the Czech legislation. The last chapter deals with the financial statements of specified companies which use IFRS. The aim of this analysis is to highlight the differences to the Czech legislation, and also to compare the differences between the way of presentation of the information embodied in financial statements of the selected companies.

## **Key words**

accounting, regulation and harmonization of accounting, Czech accounting legislation, IFRS, financial statements

# Obsah

Seznam obrázků.....	11
Seznam tabulek.....	12
Seznam zkratk.....	13
ÚVOD .....	15
<b>1. OBECNÁ CHARAKTERISTIKA ÚČETNICTVÍ JAKO SYSTÉMU ZACHYCUJÍCÍHO HOSPODÁŘSKÉ OPERACE .....</b>	<b>16</b>
1.1    HISTORICKÝ VÝVOJ ÚČETNICTVÍ.....	16
1.2    CHARAKTERISTIKA ÚČETNICTVÍ.....	19
1.2.1    DRUHY A FUNKCE ÚČETNICTVÍ .....	22
1.2.2    UŽIVATELÉ ÚČETNICTVÍ .....	23
1.3    KLASIFIKACE ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ .....	25
1.3.1    DRUHY KLASIFIKACE.....	27
<b>2. REGULACE ÚČETNICTVÍ .....</b>	<b>33</b>
2.1    HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ .....	35
2.1.1    HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EU.....	36
2.1.2    HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V ČR.....	42
<b>3. MEZINÁRODNÍ STANDARDIZACE ÚČETNICTVÍ .....</b>	<b>47</b>
3.1    IFRS.....	47
3.1.1    STRUKTURA IFRS .....	50
3.2    US GAAP .....	51
3.3    KONVERGENCE IFRS A US GAAP.....	56
<b>4. KOMPARACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ SESTAVENÝCH DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS .....</b>	<b>59</b>
4.1    ÚČETNÍ VÝKAZY .....	59
4.2    OBECNĚ UZNÁVANÉ ÚČETNÍ ZÁSADY.....	61
4.3    KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNÍCH INFORMACÍ.....	69
4.4    DEFINICE ZÁKLADNÍCH PRVKŮ ÚČETNÍCH VÝKAZŮ .....	72
4.5    ZPŮSOBY OCEŇOVÁNÍ .....	74
4.6    POŽADAVKY NA OBSAHOVÉ VYMEZENÍ POLOŽEK V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE.....	76
4.6.1    ROZVAHA.....	76



4.6.2	VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT .....	79
4.6.3	PŘÍLOHA / KOMENTÁŘ K ÚČETNÍM VÝKAZŮM .....	82
<b>5. ANALÝZA ÚČETNÍCH VÝKAZŮ VYBRANÝCH PODNIKŮ DLE IFRS A</b>		
<b>ČESKÉ LEGISLATIVY .....</b>		
<b>5.1</b>	<b>ZPŮSOB VYKAZOVÁNÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ.....</b>	<b>85</b>
<b>5.2</b>	<b>PODOBNOST INFORMACÍ OBSAŽENÝCH V ROZVAZE.....</b>	<b>87</b>
<b>5.3</b>	<b>ZPŮSOB OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB A MATERIÁLU .....</b>	<b>88</b>
<b>5.4</b>	<b>ZPŮSOB ODEPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU .....</b>	<b>89</b>
<b>5.5</b>	<b>VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ .....</b>	<b>92</b>
<b>ZÁVĚR .....</b>		<b>95</b>
<b>Seznam použité literatury .....</b>		<b>98</b>
<b>Seznam příloh .....</b>		<b>103</b>

## Seznam obrázků

Obr. 1.1: Klasifikace účetního systému silně zaměřený na investory .....	30
Obr. 1.2: Klasifikace účetního systému slabě zaměřený na investory .....	31
Obr. 3.1: Organizační struktura Nadace IFRS.....	48
Obr. 3.2: Organizační struktura Nadace finančního účetnictví .....	53
Obr. 4.1: Vazby mezi kvalitativními charakteristikami .....	70

## Seznam tabulek

Tab. 1.1: Klasifikace účetních systému dle kulturně-sociálního přístupu.....	28
Tab. 3.1: Použití IFRS v jednotlivých státech světa.....	51
Tab. 3.2: Hierarchie předpisů regulujících účetnictví v rámci US GAAP .....	55
Tab. 4.1: Zásada účetní jednotky dle české legislativy a IFRS .....	63
Tab. 4.2: Zásada neomezeného trvání účetní jednotky dle české legislativy a IFRS.....	63
Tab. 4.3: Akruální princip dle české legislativy a IFRS.....	64
Tab. 4.4: Zásada periodicity vykazování výsledku hospodaření dle české legislativy a IFRS .....	65
Tab. 4.5: Zásada oceňování v historických cenách dle české legislativy a IFRS.....	65
Tab. 4.6: Zásada oceňování peněžní jednotkou dle české legislativy a IFRS.....	66
Tab. 4.7: Zásada konzistence mezi účetními obdobími dle české legislativy a IFRS.....	67
Tab. 4.8: Zásada opatrnosti dle české legislativy a IFRS.....	67
Tab. 4.9: Zásada objektivit účetních informací dle české legislativy a IFRS .....	68
Tab. 4.10: Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti dle české legislativy a IFRS .....	68
Tab. 4.11: Základní prvky účetní závěrky dle IFRS .....	73
Tab. 4.12: Základní struktura rozvahy dle české legislativy .....	77
Tab. 4.13: Základní struktura rozvahy IFRS dle minimálních požadavků IAS 1 .....	78
Tab. 4.14: Vertikální formát výkazu zisku a ztráty .....	80
Tab. 4.15: Základní struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření dle standardu IAS 1 .....	82
Tab. 5.1: Způsob sestavování výkazu zisku a ztráty vybraných podniků .....	86
Tab. 5.2: Způsob sestavování rozvahy vybraných podniků .....	87
Tab. 5.3: Způsob oceňování zásob při spotřebě vybraných podniků .....	89
Tab. 5.4: Doba životnosti dlouhodobého majetku vybraných podniků.....	91
Tab. 5.5: Účetní odpisové skupiny a příslušná stanovená doba používání .....	92
Tab. 5.6: Vykazování podle segmentů vybraných podniků .....	94

## Seznam zkratek

AIA	American Institute of Accountants (Americký institut účetních)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Americká komora auditorů)
APB	Accounting Principles Board (Výbor pro účetní pravidla)
ARB	Accounting Research Bulletins (Účetní výzkumného bulletinu)
ASAF	Accounting Standards Advisory Forum
CAP	Committee on Accounting Procedure (Výbor pro regulaci účetnictví)
ČÚS	České účetní standardy
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group (Poradní skupina pro regulaci účetnictví)
EHS	Evropské hospodářské společenství
EK	Evropská komise
ESUO	Evropské sdružení uhlí a oceli
EU	Evropská unie
EUROATOM	Evropské společenství atomové energie
FAF	Financial Accounting Foundation (Nadace finančního účetnictví)
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council (Poradní výbor pro standardy finančního účetnictví)
FASB	Financial Accounting Standards Board (Výbor pro standardy finančního účetnictví)
FIFO	first in, first out (první do skladu, první ze skladu)
FIN	FASB Interpretations (Interpretace FASB)
GASAC	Governmental Accounting Standards Advisory Council (Poradní výbor pro standardy vládního účetnictví)
GASB	Governmental Accounting Standards Board (Výbor pro standardy vládního účetnictví)
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro mezinárodní účetní standardy)

IASC	International Accounting Standards Committee (Výbor pro mezinárodní účetní standardy)
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation (Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy)
IFAC	International Federation of Accountants (Mezinárodní federace účetních)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Interpretační výbor mezinárodního finančního výkaznictví)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy finančního účetnictví)
IOSCO	International Organization of Securities Commissions (Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry)
ISA	International Standards on Auditing (Mezinárodní auditorské standardy)
LIFO	last in, first out (poslední do skladu, první ze skladu)
MF	Ministerstvo financí
SAC	Standing Advisory Committee (Poradní výbor pro tvorbu standardů)
SAS	Statement on Auditing Standards
SEC	Security and Exchange Commission (Komise burz cenných papírů)
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards (Standardy finančního účetnictví)
SIC	Standing Interpretations Committee (Stálý interpretační výbor)
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Americké všeobecně uznávané účetní zásady)
USA	United States of America (Spojené státy americké)

# ÚVOD

Účetnictví vzniklo v době, kdy lidé začali poprvé mezi sebou obchodovat a měli potřebu tuto aktivitu nějakým způsobem zachytit a zaznamenat. Spolu s rozvojem hospodářské činnosti se z účetnictví stal velmi dobře propracovaný systém zaznamenávání účetních informací. Právě tyto informace mají velký vliv na budoucí rozhodování účetních jednotek.

Postupem času, v souvislosti s rozvojem finančních trhů, se čím dál více začalo obchodovat i přes hranice státu a nadnárodní společnosti využívaly odlišného ekonomického systému. Proto i účast české ekonomiky na mezinárodní ekonomické integraci je velkou nutností. Postupné sblížování ekonomických systémů spočívá nejen v tocích zboží a kapitálu, ale také v předávání informací o těchto tocích. Základním zdrojem těchto informací je finanční účetnictví. Prostřednictvím těchto událostí je současná podoba účetnictví velmi ovlivněna celosvětovou harmonizací účetních předpisů.

V úvodu této diplomové práce jsou popsány historické okamžiky vzniku účetnictví a jeho následný celosvětový vývoj, ale také vývoj v rámci České republiky. V dalších kapitolách je provedena deskripce způsobů regulace a harmonizace účetnictví v EU i ČR. Důležitou částí této práce je i analýza Mezinárodních účetních standardů IFRS a US GAAP a jejich samotné organizace.

V další části je analyzována formální a obsahová stránky účetních výkazů sestavených dle české legislativy a IFRS. Je provedena komparace vybraných požadavků českého Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a standardu IAS 1 a Koncepčního rámce IFRS.

V závěrečné části jsou analyzovány účetní výkazy vybraných podniků a jsou vyzdvíženy rozdíly oproti české legislativě a IFRS. Metodou zpracování této praktické části bude komparace účetních praktik dle české legislativy a IFRS, ale také komparace způsobu prezentace informací obsažených v účetních výkazech vybraných podniků.

# **1 OBECNÁ CHARAKTERISTIKA ÚČETNICTVÍ JAKO SYSTÉMU ZACHYCUJÍCÍHO HOSPODÁŘSKÉ OPERACE**

Již z dob pradávnych civilizací jsou datovány první zmínky o uchovávání informací týkajících se výměny zboží a služeb. Tyto záznamy lze považovat za prvotní zmínky o účetnictví. Od té doby ovšem procházel tento způsob záznamu hospodářských operací určitým vývojem. Stále větší potřeby lidské společnosti, dané historickým vývojem od dob starověku, přes renesanci, průmyslovou revoluci až do současnosti, dávaly postupně účetnictví jiný rozměr. Na základě tohoto procesu se účetnictví vyvinulo do jeho dnešní podoby.

## **1.1 HISTORICKÝ VÝVOJ ÚČETNICTVÍ**

Jakmile lidé začali mezi sebou obchodovat, bylo třeba tyto činnosti zaznamenávat. Písmo v raném starověku lidé neznali, proto bylo nutné zaznamenávat veškeré informace pomocí jiných pomůcek, materiálů a technik.<sup>1</sup>

V Babylónii a Egyptě, řadících se mezi největší centra vzdělanosti té doby, bylo hlavním úkolem účetnictví zaznamenat dluhy a pohledávky soukromých hospodářství. Hliněné tabulky či papyrus byly hlavními nástroji pro zachycení obchodních aktivit. Účetnictví nebylo nikterak regulováno zákony či předpisy, a proto bylo dostačující uchovávat doklady o obchodních transakcích, které v některých situacích nabývaly podob dnešních smluv. Kolem roku 8000 př. n. l. jsou datovány prvotní zmínky o určité formě vedení účetních záznamů, kde každá z civilizací měla své zásady.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> MALÍKOVÁ, O. aj. Účetnictví včera a dnes, s. 34.

<sup>2</sup> JANHUBA, M. Teorie účetnictví, s. 160.

Pojem účetnictví nabývá většího významu s novými archeologickými objevy. Například v Mezopotámii a Sumeru lidé zaznamenávali informace prostřednictvím hliněných žetonů v různých tvarech, pod kterými si mohli vybavovat jakékoli formy majetku. Kolem 4. stol. n. l. byla v Byzantské říši založena Veřejná správní škola, kde již bylo účetnictví přímo vyučováno.<sup>3</sup>

Hlavní pokrok v technice zaznamenávání účetnictví nastal ve 13. a 14. stol. v přístavním městě Janov v Itálii. Toto město se tak řadí k prvním, ve kterém bylo zavedeno dle vzoru bankéřů podvojně účetnictví, byť nebylo tak dokonalé. V dokumentech z tohoto období si můžeme povšimnout prvních náznaků techniky „*Má dáti*“, „*Dal*“, tedy způsobu podvojněho záznamu účetních transakcí.<sup>4</sup>

Zřejmě první zmínka způsobu vedení účetnictví v písemné podobě je datována do 15. stol. n. l., a to konkrétně ve spise od italského mnicha Luca Pacioli - „*Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proportionalita*“ (Vše o aritmetice, geometrii, poměrech a úměrách). Pokrok v systematizaci účetnictví, kterého si tento mnich povšimnul v Benátkách, se významně projevil v zachycování účetních záznamů.<sup>5</sup>

Účetnictví bylo dlouhá léta hlavně spojeno s daněmi. Změna přišla až s průmyslovou revolucí, jejíž počátek byl v Anglii. Vzestup průmyslové revoluce zapříčinil to, že se ruční práce nahrazovala mechanickou, tím dochází ke vzniku velkých podniků a roste význam bankovního sektoru.

Další požadavky na zachycení hospodářských operací přinesl tzv. industriální kapitalismus, kdy bylo potřeba více prostředků k financování podniků. Tyto podniky získávaly peníze částky hlavně prostřednictvím emise akcií a dluhopisů, které prodávaly běžným občanům. Od této doby nebyl manažer a vlastník jedna osoba, ale vznikly dvě odlišné skupiny: investor a manažer. Tato změna měla samozřejmě vliv na celý dosavadní

---

<sup>3</sup> MALÍKOVÁ, O., aj. Účetnictví včera a dnes, s. 35-36.

<sup>4</sup> MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. Finanční účetnictví – poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace, s. 69.

<sup>5</sup> JAHNUBA, M. Teorie účetnictví, s. 163.



způsob vedení účetnictví. Informace, které manažer či investor musel pro vedení účetnictví znát, se změnilo. Investor zejména potřeboval informace o tom, jak podnik zhodnocuje vložený kapitál a manažer pro něj měl připravit zprávu o hospodaření. Toto rozdělení v 18. stol. bylo důvodem vzniku finančního účetnictví a později i manažerského účetnictví.<sup>6</sup> Při vývoji účetnictví postupem času přispívaly neméně cenné faktory, které konkretizovaly pojem účetnictví tak, jak jej známe dnes:<sup>7</sup>

- regulace účetnictví v podobě norem nebo zvykového práva,
- vznik a rozvoj účetní profese,
- zdanění příjmů,
- rozvoj v oblasti matematiky a ekonomie z hlediska účetnictví a jeho teorie,
- ovlivnění účetních předpisů politikou ve státě.

V České republice se obchodní účetnictví začalo využívat od první čtvrtiny 17. století. Od druhé poloviny 19. století až do roku 1945 platily na českém území pravidla a zákony Rakousko – Uherska. Později zde převládal vliv německých účetních zásad a pravidel. Můžeme říci, že účetnictví bylo vždy usměrňováno právními předpisy vydanými státními orgány a že tedy český model účetnictví spadá do systému, který je typický pro kontinentální Evropu. V minulosti existovala a stále trvá silná provázanost mezi účetnictvím a daněmi. Účetnictví procházelo postupně vývojem, ale podstatné změny se staly hlavně v průběhu 20. století.

V oblasti vedení obchodních knih bylo účetnictví legislativně upraveno v Tržebním zákoníku z roku 1862 (čl. 28 – 40). Tento zákoník udával, které třídy kupců se vedení obchodních knih týká. Za nejvýznamnější osobnost v oblasti účetnictví lze především považovat profesora Josefa Pazourka, který byl v roce 1909 na pražské technice jmenován mimořádným profesorem v oblasti obchodní nauky a účetnictví. Vydával mnoho knižních publikací a odborných článků na toto téma. Mezi jeho nejznámější práce lze řadit například publikaci *Účetnictví podvojně a různé jeho způsoby* (1900). Ve 20. století se v ČR začala vyučovat na obecném oddělení České vysoké školy technické v Praze nauka

<sup>6</sup> WÖHE, G., KISLINGEROVÁ, E. Úvod do podnikového hospodářství, s. 45.

<sup>7</sup> MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. Finanční účetnictví – poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace, s. 67.

o účetnictví. Bohužel v období okupace došlo k uzavření vysokých škol a tím byl rozvoj v této oblasti pozastaven. Ovšem ani po ukončení válečného stavu se neobnovila výuka tohoto předmětu.

K velkým změnám docházelo mezi období 1946 až 1951. Toto období se považovalo za počátek vzniku centrálně řízené ekonomiky, kde se ústřední úřady stávaly nejvyššími orgány státu a převzaly kontrolu nad řízením účetnictví. Byla například dle vyhlášky č. 940/1948 zavedena směrná účtová osnova pro průmyslové, obchodní, dopravní a cestovní podniky.

Velkým přínosem pro československé účetnictví bylo přijetí zákona č. 65/1949 Sb., které upravovalo oceňování majetku a závazků v podnikovém účetnictví a vládního nařízení č. 1/1951 Sb. V roce 1953 nastala druhá poválečná reforma účetnictví, která mimo jiné určila zásady pro účetní evidenci, a účetnictví se stalo součástí celostátní národohospodářské evidence. Účetnictví mohlo od této doby sloužit potřebám centrálně plánované ekonomiky. Od roku 1971 bylo hlavním představitelem spravování účetnictví Ministerstvo financí, které stanovilo základní účetní zásady a pravidla pro účtování, formu účetních výkazů a pravidla pro kontrolu ročních účetních závěrek organizací.<sup>8</sup>

## 1.2 CHARAKTERISTIKA ÚČETNICTVÍ

V dnešní době nabývá pojem účetnictví daleko významnější rozměr. Přední odborníci zkoumají pojem účetnictví z různých úhlů pohledu. Hlavní cíle a funkce účetnictví mohou být vymezeny následujícími způsoby:

*Základní funkcí účetnictví je dle Kovanicové „...poskytovat všem svým uživatelům spolehlivé informace o tom, jak je daný podnik ekonomicky zdatný. Od účetnictví se požaduje, aby poskytovalo informace o finanční situaci podniku a o jeho výsledku hospodaření (zisku či ztrátě) za dané časové období“.<sup>9</sup>*

---

<sup>8</sup> MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňujících účetní výkaznictví, s. 12-31.

<sup>9</sup> KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí, s. 1.

Dle Strouhala účetnictví „...*podává informace o takových hospodářských operacích, při kterých se mění výše a struktura majetku a/nebo závazků podniku (účetní jednotky) v průběhu jeho fungování (existence). Tyto informace zachycují výši a strukturu majetku účetní jednotky, její dluhy a vlastní kapitál.*“<sup>10</sup>

Dle Malíkové a Horáka je účetnictví „...*fenomén, který se vyskytuje jako vedlejší produkt jakékoliv činnosti, jejíž ekonomický či společenský dopad na dané společenství (stát) je nezanedbatelný.*“<sup>11</sup>

Například Nobes a Parker<sup>12</sup> definují účetnictví jako sadu praktik finančního účetnictví, které jsou používány danými podniky při sestavování ročních účetních výkazů. A proto každý podnik v různých zemích může využívat odlišný účetní systém.

Účetnictví můžeme chápat v různých souvislostech, a proto je důležité vědět, v jakém kontextu je tento pojem použit. Pojem účetnictví lze chápat jako:<sup>13</sup>

- *záznam zachycující průběh ekonomických činností právě takového subjektu v určitém uspořádání,*
- *činnost, dle které se vytvářejí záznamy,*
- *účetnictví jako teorie, která se zabývá zkoumáním problematiky účetnictví.*

Hlavním úkolem účetnictví by tedy mělo být podávání pravdivých informací, ze kterých získáváme poctivý obraz o:<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> STROUHAL, J. Účetnictví 2011: velká kniha příkladů, s. 13.

<sup>11</sup> MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. Finanční účetnictví – poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace, s. 12.

<sup>12</sup> Volný překlad dle NOBES, CH., PARKER, R. B. Comparative international accounting, s. 16.

<sup>13</sup> MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. Finanční účetnictví – poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace, s. 12.

<sup>14</sup> KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept, s. 37.

- *finanční situaci podniku* - hlavně majetkové struktury podniku, způsobech oceňování jednotlivých druhů majetku a jeho velikosti, zdrojích, ze kterých byl majetek pořízen (struktura vlastních a cizích zdrojů a jejich původ),
- *výkonnosti podniku* - způsobu tvorby a rozdělení výsledku hospodaření (zda byl rozdělen mimo podnik prostřednictvím dividend či podílu na zisku nebo byl reinvestován zpět do chodu podniku, způsob jeho vypořádání a výnosnost vloženého kapitálu),
- *peněžních tocích podniku* - z jakých činností získal podnik své příjmy a výdaje.

Základním právním předpisem upravujícím účetnictví v ČR je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Předmětem účetnictví se rozumí povinnost účetních jednotek účtovat o stavu pohybu majetku či jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, o nákladech a výnosech podniku a jeho výsledku hospodaření. Účetní jednotka musí vést účetnictví o skutečném stavu majetku a v daném časovém období, které s konkrétní situací souvisí. Dle Zákona o účetnictví jsou povinni vést účetnictví:<sup>15</sup>

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h), nebo

---

<sup>15</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1 odst. 2.

- h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- i) Ustanovení písmen d) až h) se použijí i pro zahraniční fyzické osoby.

### 1.2.1 DRUHY A FUNKCE ÚČETNICTVÍ

Účetnictví můžeme rozdělit do tří následujících kategorií: finanční účetnictví, manažerské účetnictví a daňové účetnictví.

*Finanční účetnictví* se zaměřuje na zobrazení účetních transakcí mezi účetní jednotkou a jejím okolím. Hlavním cílem je tedy zachytit reálnou informaci o ekonomické situaci podniku jako celku. Jedná se především o charakteristiku vztahů podniku s dodavateli, odběrateli, zaměstnanci, věřiteli, orgány sociálního zabezpečení, zdravotní pojišťovnou atd. Finanční účetnictví podléhá národní i nadnárodní regulaci. Nadnárodní regulace se týká zejména podniků, které obchodují na burze cenných papírů, jejichž povinností je sestavovat účetní výkazy dle IFRS<sup>16</sup> (IFRS obsahují původní standardy IAS<sup>17</sup>) či US GAAP<sup>18</sup>.

*Manažerské účetnictví* klade důraz na poskytování potřebných informací podnikovému managementu. Podle těchto výsledků má podnik možnost se rychle rozhodnout o případných změnách v budoucnosti, např. ve výši vynaložených nákladů. Cílem je tedy poskytnout nejen informace potřebné pro finanční řízení, ale i pro stanovení strategie podniku do budoucnosti. Jedná se např. o informace týkající se struktury nákladů či výnosů, výkonnostní kalkulace atd. Významným úkolem manažerského účetnictví je zjišťování nákladů pro potřeby výsledné kalkulace. Tento subsystém lze pak nazývat nákladové účetnictví, kdy se vyčíslují náklady jednotlivých segmentů podniku. Tento druh účetnictví poté může být propojen s vnitropodnikovým rozpočtováním, předběžnými kalkulacemi a běžnou kontrolou nákladů.

---

<sup>16</sup> International Financial Reporting Standards

<sup>17</sup> International Accounting Standards

<sup>18</sup> United States Generally Accepted Accounting Principles

*Daňové účetnictví* je vedeno pro potřeby státní správy. To zpracovává podnik nebo jeho daňový poradce a tyto informace jsou podkladem pro vyměření daně z příjmů a jiných daňových povinností. Podklady pro výpočty jsou získávány z finančního účetnictví. Většina podniků se snaží optimalizovat své daňové zatížení, a proto musí brát v úvahu daňové dopady při různých důležitých rozhodnutích.<sup>19</sup>

Nejdůležitější funkcí účetnictví je *funkce informační*, která má poskytovat informace zejména o podniku jako celku a jeho struktuře a zároveň podává informace jak externím tak i interním uživatelům. Mezi další důležité funkce lze řadit:<sup>20</sup>

- *funkce evidenční (registrační)* představuje zápisy o jednotlivých činnostech podniku, ale pouze těch činností, které lze vyjádřit hodnotově,
- informace obsažené v účetnictví lze použít i jako *důkazní prostředek*, kdy účetní informace mohou být potřebné například při vedení sporů mezi věřitelem a dlužníkem,
- účetní informace mohou být také *podkladem pro hodnocení manažerských činností*, kdy se rozhoduje o odměnách pracovníků, kteří řídí podnik dle dosažených výsledků,
- účetní systém může být uzpůsoben i tak, aby byl *základem pro vyměření daňových povinností*.

## 1.2.2 UŽIVATELÉ ÚČETNICTVÍ

Informace získané z účetnictví sloužily v dřívějších dobách především pro manažery a vlastníky podniku v jedné osobě. Postupem času, kdy se podniky rozrůstaly, se stávaly účetní informace důležitými i pro jiné uživatele. V současné době můžeme mezi hlavní skupiny uživatelů účetních informací zařadit:<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> STROUHAL, J. Účetnictví 2011: velká kniha příkladů., s. 14.

<sup>20</sup> MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. Finanční účetnictví – poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace, s. 16.

<sup>21</sup> KOVANICOVÁ, D. Abeceda početních znalostí pro každého, s. 2.

*Management podniku*, který potřebuje zvláště podrobné informace o výsledcích podniku, protože jeho finanční odměna závisí na hospodaření daného podniku. Potřebuje jak interní data, tak i data obsažená v účetních výkazech. To mu umožňuje srovnání efektivnosti dosavadních činností s minulými a rozhodnout se pro další kroky související s podnikáním a získáváním finančních zdrojů.

*Potencionální investory*, kteří požadují informace o finanční stabilitě a likviditě podniku. Tyto informace jim umožňují odhadnout, jak velké riziko by mohlo být spojeno s investicemi do daného podniku.

*Obchodní partnery (Dodavatelé/Odběratelé)*. Pro dodavatele je klíčové, zda podnik dokáže plnit své závazky v dohodnutém termínu a v dané výši. Odběratele zajímá, jestli je podnik schopen plnit dohodnuté smlouvy.

*Zaměstnance*, pro které je důležitá hospodářská i finanční stabilita podniku. Z těchto informací mohou usoudit, zda je podnik schopen plnit své mzdové či platové závazky.

*Banky a jiné věřitele*. Tato skupina subjektů půjčuje peněžní prostředky podnikům. Podstatným posuzovacím faktorem je jistota jeho solventnosti. Je v jejím zájmu určit finanční zdraví podniku zejména pomocí ukazatelů finanční analýzy – např. likvidita, dlouhodobá solventnost, stabilita peněžních toků a budoucích příjmů.

*Stát a jeho orgány*, jež získávají informace pro správné stanovení daňové politiky. Informace obsažené v účetních výkazech podniků využívají pro odhad budoucích příjmů do státní pokladny. Státní orgány využívají data od finančních úřadů, zdravotních pojišťoven, České správy sociálního zabezpečení atd.

*Konkurenty*, kteří získávají informace k porovnání prosperity svého podniku s ostatními podnikatelskými subjekty.

### 1.3 KLASIFIKACE ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ

Každá země má svá kulturní pravidla či zvyky a odlišnosti v etice a chování společnosti. Také v oblasti účetnictví lze analyzovat odlišné systémy finančního účetnictví. Klasifikaci účetních systémů ovlivňují určité faktory, které působí na účetní systém. Jako nejvýznamnější lze uvést:<sup>22</sup>

*Kultura*, která ovlivňuje danou zemi prostřednictvím souboru pravidel zvyklostí, které se vyvíjely po dlouhá desetiletí či staletí a ovlivnily historický vývoj dané společnosti. Lze předpokládat, že i účetní systémy se budou lišit dle geografické polohy země. Například jiný účetní systém bude v kontinentální Evropě než v anglosaské oblasti či Asii.

*Právní systém*, který se v některých zemích opírá o určitá nařízení zákona, který je vykládán soudy. Je důležité respektovat nejen právní předpisy platné v jednotlivých zemích, ale i určitá pravidla chování a zvyklosti typické v dané společnosti. Například pro Velkou Británii je typické zvykové právo, které se spíše zaměřuje na řešení specifických otázek, než na formulaci obecných pravidel pro budoucnost. Je založeno na právních obyčejích ustálených v dané oblasti a je všeobecně uznáváno a dodržováno. Při porušení následuje sankce. Odlišný přístup je uplatňován v zemích kontinentální Evropy, kdy se vychází z římského práva. Toto právo bylo rozvíjeno evropskými univerzitami od 12. století. Důležitý význam má hlavně psané právo, se kterým je možné se setkat zejména ve formě právních předpisů. Ty se zaměřují na spravedlnost a mravnost daného státu.

*Způsob získávání kapitálu*, který je také odlišný v různých zemích v závislosti na formě vlastnictví společnosti. Například v Německu, Francii nebo Itálii jsou hlavními poskytovateli finančních zdrojů podniku převážně banky. Oproti tomu ve Spojených Státech a Velké Británii jsou podniky financovány prostřednictvím vkladů drobných investorů nakupujících podíly na kapitálovém trhu

*Daně a daňový systém*. V různých částech světa existuje rozdílná vazba mezi účetními a daňovými předpisy. Problematika daně ze zisku podniků je řešena odlišným způsobem

---

<sup>22</sup> Volný překlad dle NOBES, CH., PARKER, R. B. Comparative international accounting, s. 16.



v anglosaské oblasti a kontinentální Evropě. V anglosaských zemích jsou účetní výkazy primárně sestavovány pro potřeby investorů a výpočet daně ze zisku se provádí odděleně od finančního účetnictví. Naproti tomu například v Německu a Francii existuje značná provázanost mezi daňovými a účetními právními předpisy. Svůj podíl na této závislosti má nejen používání kontinentálního právního systému, ale i to, že státní orgány jsou hlavními uživateli účetních informací při výběru daní.

*Účetní profesi* v dané zemi. Její síla, velikost a kvalifikace může vyplývat do značné míry z výše uvedených faktorů a systému finančního účetnictví. Například malý počet soukromých akcionářů a veřejných společností v některých zemích znamená, že nutnost auditu účetních výkazů je mnohem menší, než například ve Velké Británii nebo ve Spojených Státech.

*Inflaci*, která je dalším faktorem ovlivňujícím vypovídací schopnost účetních informací. I když byly určité snahy zohlednit vliv inflace v účetních výkazech podniku sídlících v rozvinutých západních zemích, nikdy se tyto postupy významně neprosadily – viz dobrovolná aplikace IAS 15. V jihoamerických státech lze považovat používání obecné metody úpravy ceny<sup>23</sup> jako hlavní lokální rys účetních praktik. Tato metoda byla zřejmě používána především z důvodu její jednoduché implementace a dostupnosti všech potřebných informací.

*Teorii účetnictví*, jež v několika případech silně ovlivnila účetní praxi. Snad nejvíce tomu tak bylo v případě mikroekonomie v Nizozemí. Tamní odborníci jsou toho názoru, že účetní výkazy poskytnou nejlepší informace o výkonnosti a finanční pozici podniku tehdy, pokud bude účetním umožněno používat při zachycení hospodářských operací vlastní úsudek s ohledem na podmínky platné v daném podniku. Jinými slovy za nejlepší oceňovací základnu je považováno ocenění pomocí běžných cen. Volnost výkladu nizozemského práva a důraz kladený na mikroekonomické základy vedla k vykazování různorodých informací a častějšímu přeceňování položek účetních výkazů.

---

<sup>23</sup> FIREŠ, B., ZELENKA, V. Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví, s. 87.

*Politická rozhodnutí*, která mohou ve značném množství změnit účetní systém používaný danou zemí. Příkladem může být přijetí směrnic v rámci harmonizace v Evropské Unii. Právě díky těmto rozhodnutím může být vedení účetních záznamů zcela změněno.

Na základě výše zmíněných faktorů a jejich odlišností, lze účetní systémy rozdělit do takových skupin, které budou vnitřně v co největší míře stejnorodé a mezi sebou zároveň různorodé. Tyto systémy se ale mohou občas v dané zemi měnit, a proto postavení těchto zemí ve skupině nemusí mít trvalý ráz.

### **1.3.1 DRUHY KLASIFIKACE**

Řada autorů účetní systémy používané ve světě klasifikovala z různých hledisek. Podle Nobese a Parkera<sup>24</sup> lze účetní systémy rozčlenit na dva hlavní přístupy, které lze nazvat jako *vnitřní klasifikace a vnější klasifikace*.

*Vnější klasifikace* účetních systémů se neřídí účetními pravidly a postupy nýbrž jinými faktory jako například kultura, společenské podmínky, ekonomické prostředí, způsob regulace účetnictví či koloniální vlivy.

Mezi vnější klasifikace účetních systémů lze zařadit kulturně-sociální přístup, jenž je založen na chápání účetnictví jako na součást tradice kultury a sociálních hodnot uznávané danou společností. Analýza tohoto typu byla zveřejněna Hofstedem nejprve v roce 1980 a dále byla rozpracována Greyem v roce 1988. Ten se více soustředil na oblast účetnictví a rozdělil jednotlivé země do 10 skupin, jak je uvedeno v následující tabulce.

---

<sup>24</sup> Volný překlad dle NOBES, CH., PARKER, R.B. Comparative international accounting, s. 48.

Tab. 1.1: Klasifikace účetních systému dle kulturně-sociálního přístupu

Skupina	Země
Anglosaská	Velká Británie, Irsko, USA, Kanada, Austrálie, Nový Zéland, Jižní Afrika
Germánská	Německo, Rakousko, Švýcarsko, Izrael
Nordická	Dánsko, Finsko, Švédsko, Norsko, Nizozemsko
Vyvinutá latinská	Francie, Belgie, Itálie, Španělsko, Brazílie, Argentina
Rozvojová latinská	Portugalsko, Mexiko, Kostarika, Guatemala, Salvador, Panama, Venezuela, Kolumbie, Peru, Ekvádor, Uruguay, Chile
Blízkovýchodní	Arabské státy, Turecko, bývalá Jugoslávie, Řecko
Vyvinutá asijská	Japonsko
Rozvojová asijská	Indonésie, Pákistán, Tchaj-wan, Thajsko, Indie, Malajsie, Filipíny
Koloniální asijská	Hongkong, Singapur
Africká	východní Afrika, západní Afrika

Zdroj: KOVANICOVÁ, D., Finanční účetnictví – světový koncept, s. 7.

Mezi kritéria použitá v rámci této klasifikace řadíme:<sup>25</sup>

- *stupeň profesionální závislosti účetních pracovníků na státní regulaci*, kde je hlavním kritériem to, zda je účetní pracovník vázán na dodržování účetních předpisů dané země, nebo se řídí obecnými zásadami, které může používat volně dle svého odborného posouzení,
- *míru flexibility účetního systému* vyjadřující míru přizpůsobení systému potřebám jednotlivých podniků či je účetní systém příliš uniformní,
- *stupeň konzervatismu*, u nějž je určující, zda je účetní systém schopen přijmout nové poznatky ekonomické praxe a jak rychle je na ně schopen reagovat, to znamená, jak rychle se mohou měnit pravidla v zavedeném účetním systému,
- *rozsah informační otevřenosti či uzavřenosti účetnictví*, kde je důležitá míra a způsob zveřejňování účetních informací, které by měly být především srozumitelné a jasné.

Dále můžeme účetní systémy rozdělit podle tzv. „*sfér vlivu*“. Tento přístup je ovlivněn dvěma faktory. Prvním kritériem je historický vliv dané koloniální velmoci, např. Velké Británie. Druhým je celosvětová politická situace po druhé světové válce. Země, které spadaly do sféry vlivu Sovětského svazu a přebíraly jeho účetní systém, měly vyhovět

<sup>25</sup> KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept, s. 9.

potřebám centrálního plánování. V důsledku toho v roce 1977 Americká účetní asociace navrhla rozdělení účetních systémů do následujících skupin:<sup>26</sup>

- britská,
- francouzsko-španělsko-portugalská,
- německo-holandská,
- americká,
- komunistická.

*Vnitřní klasifikace* účetních systémů se soustředí zejména na jejich podstatu. Hlavními zkoumajícími ukazateli jsou pravidla či praktiky, které jsou používané konkrétní skupinou účetních jednotek sestavujících účetní výkazy. Pro tyto účely je třeba využít dat publikovaných veřejně obchodovatelnými podniky, které mají sídlo ve vyspělých zemích s tržně orientovanou ekonomikou.

Dle Nobese a Parkera<sup>27</sup> lze účetní systémy 14 vyspělých zemí rozdělit na dvě velké skupiny, a to *mikroekonomický koncept* a *makroekonomický koncept*.

V *mikroekonomickém konceptu* můžeme účetnictví chápat zejména jako nástroj, který slouží podnikatelským subjektům. Zachycování účetních informací dopomáhá ke sledování hospodářských aktivit podniku. Předpokládáme, že je ekonomika tržně orientovaná a je v zájmu podniku maximalizovat užitek jednotlivců a soukromých podniků. Tímto pak může být zajištěna prosperita daného státu. Účetnictví by v rámci tohoto konceptu tedy mělo zachytit věrný obraz o finanční situaci a výkonnosti podniku.

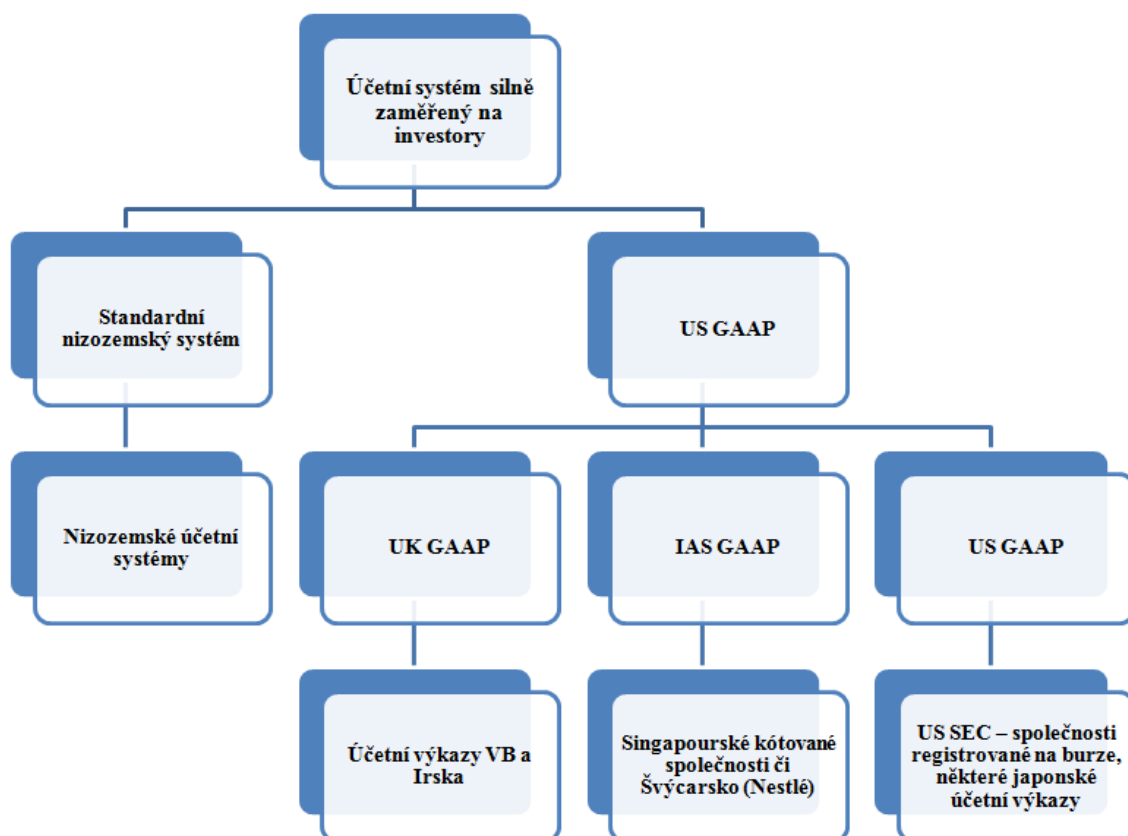
V *makroekonomickém konceptu*, při tvorbě účetního systému, se vychází zejména z potřeb státu v oblasti národohospodářské politiky. Lze předpokládat, že ač podnik vyvíjí svoji činnost pod limitem a podmínky okolního prostředí nejsou moc vhodné, vždy by se cíle podniků měly přizpůsobit ekonomické politice státu. V tomto kontextu se účetnictví podřizuje obecnému zájmu a účetní systém je řízen státními orgány. Tento koncept je

---

<sup>26</sup> NOBES, CH., PARKER, R. B. Comparative international accounting, s. 52.

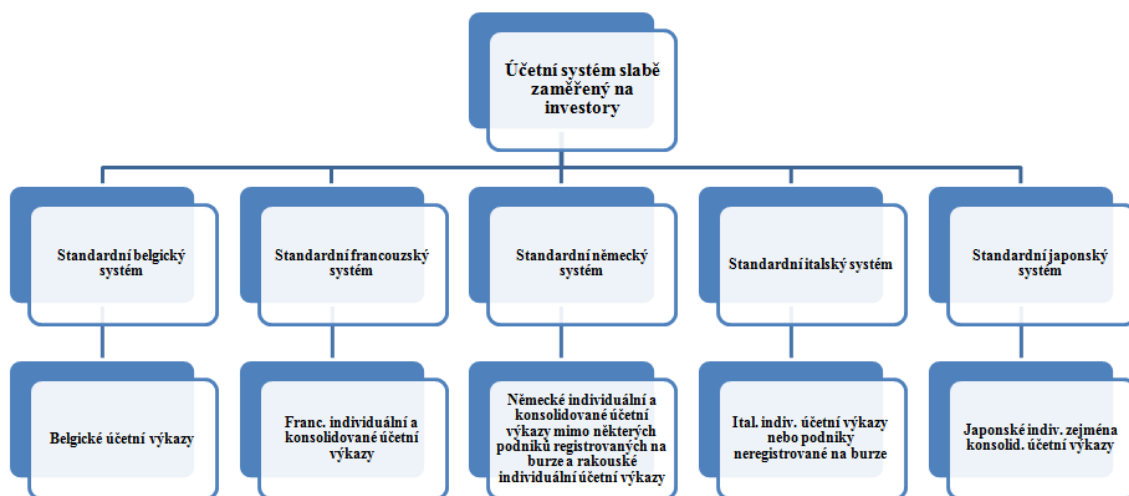
<sup>27</sup> Tamtéž, s. 50.

typický zejména pro evropské kontinentální země, které pomocí uplatňování účetních a hlavně daňových předpisů vykonávají jednotlivé vládní politiky. Můžeme zde uvést například oblast odpisování, kde jsou nastavená rozdílná pravidla podle konkrétních vládních politik. Tyto dva koncepty lze zobrazit prostřednictvím obrázků č. 1.1 a č. 1.2, ve kterých je účetní systém rozdělen na silně a slabě zaměřené investory.



Obr. 1.1: Klasifikace účetního systému silně zaměřený na investory

Zdroj: Upraveno dle NOBES, Ch., R PARKER - Comparative international accounting, s. 62.



Obr. 1.2: Klasifikace účetního systému slabě zaměřený na investory

Zdroj: Upraveno dle NOBES, Ch., R PARKER - Comparative international accounting, s. 62.

Na základě výsledků dlouhodobého průzkumu některých autorů, mohou být dle Kovanicové účetní systémy rozděleny do následujících čtyř modelů:<sup>28</sup>

*Anglosaský model* je reprezentován seskupením zemí, které jsou ovlivněny jak zvykovým právem, tak i ekonomickým liberalismem. Do tohoto modelu, ve kterém účetnictví není zdaleka tak deformováno daňovými hledisky, patří okolo 40 zemí světa, jako například Velká Británie, USA a Holandsko. V těchto zemích působí velké množství nadnárodních společností, existuje rozvinutý finanční trh a dostatek disponibilních zdrojů. Podniky se na tyto instituce mohou při nedostatku financí obrátit. Tyto aspekty se musí promítnout do konceptu finančního účetnictví, kdy získané informace slouží zejména investorům, kteří touto cestou mohou učinit správná rozhodnutí při investování svého kapitálu. V této oblasti je finanční účetnictví zpravidla upraveno všeobecně uznávanými účetními standardy pro výkaznictví, které vydávají soukromé organizace.

*Kontinentální model* oproti anglosaskému modelu zahrnuje řadu právních předpisů a norem vydávaných příslušnými státními orgány, podle kterých je finanční účetnictví regulováno. Do tohoto modelu můžeme řadit většinu zemí kontinentální Evropy, Japonsko

<sup>28</sup> KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept, s. 7.

a francouzsky mluvící africké státy. Zde účetní informace slouží zejména státním institucím, bankám a ostatním externím uživatelům. Provázanost účetních a daňových předpisů dopomáhá státním institucím k výběru daní. Obecně platí, že účetní výsledek hospodaření se stává základem pro výpočet daně ze zisku podniků. Finanční účetnictví regulované tímto způsobem proto není natolik přizpůsobivé případným změnám požadavků uživatelů účetních informací.

*Jihoamerický model* zahrnuje většinu zemí Jižní Ameriky. Tyto země se vyznačují především vysokou mírou inflace, a proto je zde využíváno tzv. inflačního účetnictví. Úkolem tohoto účetnictví je zahrnout inflaci buď přímo v rámci běžných účetních zápisů, nebo dodatečně pomocí přepočtu účetních výkazů. Účelem tohoto finančního účetnictví je uspokojit zvláště potřeby vlády a daňových orgánů, kde daňové výkazy často představují výkazy finančního účetnictví. Tento fakt vyžaduje, aby finanční účetnictví mělo značnou uniformitu.

*Směšený model* zahrnuje zbytek zemí, kde se odráží postupný přechod od centrálně řízené ekonomiky k tržnímu hospodářství. Reprezentanty jsou země střední a východní Evropy. V účetním systému tohoto typu se prolínají prvky uniformity a podřízenosti daní s pravidly a postupy charakteristickými pro anglosaský model.

V 90. letech Česká republika patřila právě mezi země, které využívaly smíšeného modelu, protože zde, stejně jako ve střední a východní Evropě, došlo k přechodu z centrálně řízené ekonomiky k tržně orientovanému hospodářství. Přijetím nových účetních předpisů ovlivněných francouzským účetnictvím by se Česká republika mohla řadit mezi země, které využívají kontinentální model. Ministerstvo financí představuje stále více hlavního kontrolora účetnictví, a proto toto zařazení trvá i nadále. V jeho zájmu je také regulovat účetnictví, aby zajistilo správné zjištění daně ze zisku podniků. Ty podniky, jejichž cenné papíry jsou obchodované na burzách, jsou povinny vést účetnictví dle Mezinárodních účetních standardů výkaznictví.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, s. 52.

## 2 REGULACE ÚČETNICTVÍ

Pro poskytnutí srovnatelného pohledu na hospodaření podniku je nezbytné usměrnit způsob zachycování účetních informací, tzn. regulovat účetnictví. Tímto procesem lze docílit, aby účetní výkazy v rámci jednoho státu či celosvětově obsahovaly srovnatelné informace. Regulaci lze provést jak v národním měřítku či mezinárodně – celosvětově. Je třeba se řídit určitými základními pravidly a zásadami pro běžné účetnictví a tím usměrnit i sestavování účetních závěrek.

Způsoby regulace národních účetních standardů mohou být rozděleny dle jednotlivých hledisek: cíl regulace, subjekt provádějící regulaci, předmět regulace a nástroj provádění regulace.<sup>30</sup>

Je důležité vytyčit hlavní cíle regulace účetnictví. Díky tomu pak lze odlišit dva pohledy na vedení účetnictví:<sup>31</sup>

- účetnictví, ve kterém zachytíme *věrný a poctivý obraz* o finanční situaci podniku a jeho výkonnosti,
- účetnictví, zaměřující se primárně na správné *zjištění daně ze zisku* podniků.

Podle subjektu, který má zodpovědnost za regulaci účetnictví v dané zemi, můžeme rozlišit dva přístupy:<sup>32</sup>

- *Regulace vnější* je charakteristická tím, že účetnictví je řízeno prostřednictvím státu či profesních svazů. Regulace tohoto druhu může být uplatňována velice mírně nebo naopak silně. Silná regulace může vést až k unifikaci účetnictví. Tímto procesem jsou účetní profese více pod tlakem státních institucí, které jsou pověřené řízením účetnictví. V tomto případě se v menší míře využívá všeobecně uznávaných účetních zásad a standardů.

---

<sup>30</sup> BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, s. 53.

<sup>31</sup> KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept, s. 9.

<sup>32</sup> KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje, s. 9.



- *Samoregulace* je proces, kdy je účetnictví usměřňováno přímo prostřednictvím podniku. Zde je třeba se řídit obecně uznávanými účetními zásadami a standardy dané země, neboli národními účetními standardy. V tomto směru regulace je vliv státních institucí slabší a závisí na tom, v jaké míře se regulace prosazuje.

V některých zemích mohou být předmětem regulace účetní výkazy či běžné účetnictví. Dle těchto hodnot se tedy může usměřňovat účetnictví ve dvou následujících podobách:<sup>33</sup>

- *Regulace po linii účetních výkazů* klade důraz na zohlednění potřeb uživatelů účetních informací, např. vlastníků, manažerů firem i státních orgánů. Tato regulace je často aplikována zejména ve formě standardů účetního výkaznictví, které vydávají příslušné profesní organizace. Tyto standardy jsou určující pro zveřejňování určitých účetních informací. Tento druh regulace je zejména charakteristický pro anglosaské země, zejména Spojené státy americké. Zde je usměřňování založeno na obecnějším využití postupů, které se v praxi osvědčily a byly aplikovány.
- *Regulace běžného účetnictví* se zaměřuje zejména na zobrazení jednotlivých hospodářských operací, tzn., upravuje metodické postupy účtování. Ty tvoří základ pro shrnutí dat do účetních výkazů. Proto jsou účetní výkazy upraveny pouze na formální úrovni. Tento druh regulace vede k vytvoření tzv. směrné účtové osnovy a závazných postupů účtování. Tyto metody účtování mohou mít formu tzv. národních účetních standardů, které vydávají orgány států nebo profesní instituce působící v dané oblasti. Silná regulace běžného účetnictví může mít za následek jednotnou formu účtové osnovy, což je obvyklé pro konkrétní druh organizace. Tento druh regulace je uplatňován zvláště v zemích kontinentální Evropy.

Posledním možným hlediskem, podle kterého můžeme klasifikovat způsoby regulace účetnictví je nástroj, díky němuž může být regulace uplatňována. Lze ho rozdělit následovně na:<sup>34</sup>

<sup>33</sup> KOVANICOVÁ D., Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje, s. 10.

<sup>34</sup> BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, s. 55.

- *Regulaci právní normou*, kdy je účetnictví usměřňováno prostřednictvím orgánů, které mají pravomoc vydávat závazné účetní předpisy. Nejčastější podoba předpisů je ve formě zákona a dalších podřízených norem. Z těchto pravidel plyne řada povinností pro podniky včetně udělování sankcí při jejich nesplnění. Tento druh regulace se zpravidla omezuje pouze na regulaci účetního výkaznictví, ale může se soustředit i na běžné účetnictví. Tento přístup usměřňování účetnictví je především aplikován v zemích kontinentální Evropy a plyne z římského práva.
- *Regulaci účetními standardy*, kdy standard můžeme chápat jako upravené postupy účetní praxe. Standardy mohou mít národní či mezinárodní platnost, jako např. IFRS či US GAAP. Tyto normy jsou zveřejňovány nezávislými institucemi veřejného či soukromého sektoru. Tato regulace zpravidla nemá podobu právního předpisu a záleží pouze na účetní jednotce, zda se těmito standardy bude řídit. V tomto případě nejsou státní orgány příliš aktivní, a proto lze účetnictví v tomto kontextu chápat jako nezávislé odvětví, které je vedeno profesními orgány. Tento druh regulace je uplatňován v anglosaských zemích.
- *Regulaci účetnictví kombinující právní normu a účetní standardy*, kdy právní norma představuje zákonodárnou sféru účetnictví, a standardy se zabývají řešením dané účetní problematiky. Prostřednictvím této formy regulace by základní pravidla měla být právně vymahatelná a měla by se rychle přizpůsobovat měnícímu se ekonomickému prostředí. Tento druh regulace je typický zejména v oblasti s převládajícími prvky z anglosaské právní kultury a vysoké úrovně účetní profese.

## 2.1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

V současnosti, kdy roste globalizace mezinárodního obchodu a je třeba postupně odstraňovat rozdíly ve způsobu zpracování účetních transakcí, vznikla potřeba harmonizace či popř. standardizace účetních systému. Harmonizace a standardizace jsou dva odlišné termíny. Harmonizaci lze chápat jako proces, zvyšující srovnatelnost účetních postupů a zároveň omezující stupeň jejich odlišnosti. Aplikuje se zejména v souvislosti s nadnárodní úpravou dané účetní legislativy, např. v rámci EU. Naopak standardizace je

charakteristická využitím více stabilní a užší sady pravidel. Zde můžeme aplikaci provést na nadnárodní úrovni, např. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.<sup>35</sup>

Za nejdůležitější pozitivní faktor harmonizace lze považovat srovnatelnost finančních informací na mezinárodní úrovni. Tato data mohou být důležitá například pro investory, kteří se potřebují správně rozhodnout, do jakého podnikatelského subjektu budou vkládat své finanční prostředky. A právě tyto informace mohou získat z účetních výkazů daného podniku. Jednotný účetní systém by proto mohl přispět k dalšímu rozvoji podnikání a investic. Další výhodou harmonizace spočívá v úspoře času a nákladů nadnárodních podniků, které musí vykazovat účetní data v několika formách dle různé národní legislativy. Obecně platí, že čím vyšší stupeň standardizace, tím je vedení účetnictví kvalitnější a transparentnější.

Za negativní prvek harmonizace lze považovat například klesající věrohodnost informací, které jsou zveřejňovány v účetních závěrkách. Důsledek této nevýhody může spočívat v tom, že předepisování přesných výkazů a stanovování postupů by nemohlo být v souladu se zásadou věrného, poctivého a pravdivého zobrazení účetní závěrky. Za další nevýhodu lze označit ztrátu suverenity státu. Tímto pojmem je označována nemožnost regulace účetnictví výhradně na státní úrovni. V tomto případě je regulace ovlivňována i jinými organizacemi či omezena různými mezinárodními smlouvami a dohodami.<sup>36</sup>

### **2.1.1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EU**

Evropa v průběhu 20. století začala pomalu ekonomicky zaostávat oproti jiným světovým hospodářským velmocím, jako např. USA. Tato ekonomická pozice evropských zemí nebyla pouze následkem první a druhé světové války, ale mnoho odborníků zastává názor, že i neucelenost jednotlivých ekonomik měla na této situaci určitý podíl. Bylo proto třeba spojit a sjednotit síly několika států Evropy, které by přispěly k ekonomickému a sociálnímu rozvoji. Aby tento cíl byl splněn, byly postupně založeny tři mezinárodní organizace - Evropské sdružení uhlí a oceli – ESUO, Evropské hospodářské společenství –

---

<sup>35</sup> BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, s. 57.

<sup>36</sup> LELKOVÁ, P. Harmonizace účetnictví v rámci EU, s. 6.

EHS, Evropské společenství atomové energie – EURATOM. Spojením těchto nadnárodních institucí vzniklo Evropské společenství, jež představovalo předchůdce současné Evropské unie. Hlavním cílem EU bylo vytvoření jednotného podnikatelského prostředí, pro který jsou typické čtyři základní svobody - volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu. Tyto svobody mají zajistit zvýšení prosperity všech členských zemí, a proto bylo nutné harmonizovat účetnictví v rámci EU.<sup>37</sup>

Harmonizace účetnictví v rámci EU je upravována legislativně prostřednictvím pramenů tzv. sekundárního práva, které obsahuje zejména nařízení a směrnice. Historicky byly směrnice prvním nástrojem k regulaci účetnictví, později to byla nařízení. Směrnice (direktivy) EU lze chápat jako předpisy, které nepředstavují podobu přímé mezinárodně-právní závaznosti. Tyto předpisy je potřeba zabudovat v každém členském státu EU do jeho právní úpravy. Nařízení EU jsou také jednou z možností regulace účetnictví. Tyto nařízení se následovně po svém schválení stávají součástí právního řádu.<sup>38</sup>

Mezi základní předpisy regulace účetnictví v rámci EU patří dvě směrnice tvořící kodex legislativy Evropské unie:

- 4. směrnice Rady EHS
- 7. směrnice Rady EHS

*Čtvrtá směrnice č. 78/660/EHS* se zaměřuje na harmonizaci ročních individuálních účetních závěrek určitých typů podniků, zejména obchodních společností. Hlavním cílem vydání této směrnice bylo dosažení srovnatelnosti účetního výkaznictví Evropského společenství. V této směrnici jsou uvedena následující ustanovení, např.: forma účetních výkazů, obsah jednotlivých položek, způsobu oceňování, obsah výroční zprávy a forma zveřejňování účetních výkazů. Základním požadavkem na vedení účetnictví dle této směrnice je podání pravdivého a věrného obrazu o stavu aktiv a pasiv a dále o finanční situaci podniku – jeho zisku či ztrátě.

---

<sup>37</sup> LELKOVÁ, P. Harmonizace účetnictví v rámci EU, s. 7.

<sup>38</sup> BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, s. 59.

Všeobecně uznávané účetní zásady, označované jako obecné principy (general principles), lze v této směrnici považovat za obecný základ harmonizace účetnictví v rámci EU. Tyto předpisy nejsou ve směrnici nějak systematicky uspořádány, přesto však mají nezastupitelný význam při přípravě a zveřejňování účetních výkazů sestavovaných danými společnostmi. Lze říci, že tyto předpisy tvoří ideovou podstatu účetních výkazů.<sup>39</sup>

Konečná podoba směrnic vydávaných v rámci EU je výsledkem dohody členských států a zpravidla zahrnuje kompromisní řešení konkrétní situace. V případě této směrnice se výrazně střetávají dvě úplně odlišné koncepce účetních systémů, a to anglosaská koncepce a koncepce aplikovaná v zemích kontinentální Evropy. Kompromisy jsou uplatněny na bázi tzv. práva volby, které dává zemím možnost respektovat svá specifika. Mezi tato specifika lze zahrnout např. historický vývoj kulturních a sociálních faktorů, podnikatelské etiky či současný stav ekonomického prostředí (daňová soustava nebo obchodní právo, atd.). Je zde tedy zahrnuta určitá úroveň obsahové flexibility mezi jednotlivými členskými státy. Může se projevit například v tom, jak různou podobu může mít rozvaha a výsledovka, či jiná alternativní formulace některých položek účetních výkazů. Obsahovou flexibilitu účetních výkazů uvedených podniky jednotlivých členských států lze rozčlenit v závislosti na tom, zda se jedná o:<sup>40</sup>

- *právo volby příslušející členskému státu* – rozhodující moc při výběru alternativ obsažených ve směrnici mají státní orgány, nikoli podnik,
- *odvozené právo volby* – stát přenesl část svých práv volby na podniky nebo členský stát převezme ze směrnice do národní legislativy více přípustných variant, z nichž si pak konkrétní variantu zvolí podnik sám,
- *přímé (původní) právo volby* – volba z více přípustných variant se přenechává podniku, tzn., že členský stát nemá žádnou moc ovlivnit rozhodnutí podniku.

*Sedmá směrnice č. 83/349/EHS* se týká harmonizace sestavování účetních výkazů mateřských podniků, které mají, kromě vykazování svých individuálních účetních výkazů, sestavovat také výkazy za celou skupinu podniků. Dle této směrnice by společnosti měly

---

<sup>39</sup> KOVANICOVÁ D., Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje, s. 19.

<sup>40</sup> Tamtéž, s. 20.

sestavovat tzv. konsolidované účetní výkazy a konsolidovanou výroční zprávu, ve kterých se zachytí finanční situace skupiny jakožto samostatné účetní jednotky. V této směrnici je ponechán poměrně menší prostor pro právo volby při národní úpravě účetnictví. Je to dáno zejména tím, že většina konsolidovaných účetních výkazů se týká mnohdy nadnárodních společností nebo společností mající své pobočky také v různých státech světa.

Kromě těchto dvou nejvýznamnějších směrnic byly vydány další direktivy, které je rozšiřovaly. Lze uvést například Směrnici č. 86/635/EHS, která upravuje roční účetní výkazy a konsolidované účetní výkazy bank a ostatních finančních institucí. Směrnice č. 89/11/EHS se týká úpravy zveřejňování výročních účetních zpráv takových úvěrových a finančních poboček, jejichž vrcholové vedení se nachází v jiné členské zemi EU nebo ve třetí zemi.<sup>41</sup>

Ačkoli tyto směrnice měly pozitivní vliv na úroveň účetnictví, především v rostoucí kvalitě účetních výkazů členských států, stále tato problematika představovala značný problém. Je nutné podotknout, že tyto direktivy nejsou mimo území EU uznávány, a to především burzami cenných papírů. Jedná se např. o světové burzy zastoupené Komisí burz cenných papírů (SEC) v USA, které vyžadují určitou formu účetních výkazů podniků. Účetní výkazy, sestavené dle národní legislativy shodné s ustanoveními direktiv, nebyly dostačující a nespĺňovaly vyšší požadavky na kvalitu účetních výkazů vyžadované jinde ve světě. Díky těmto značným rozdílům musely podniky, které chtěly získat finanční zdroje na mezinárodních kapitálových trzích (často na burze v New Yorku), sestavovat druhý soubor účetních výkazů splňující požadavky světových burz. Ale tato činnost byla většinou časově a finančně velmi náročná a často způsobovala zmatek.<sup>42</sup>

Tato rozdílnost mezi výkazy sestavovanými podniky v rámci EU a výkazy sestavovanými dle požadavků světových burz musela být odstraněna. Bylo nutné zohlednit požadavky evropských společností, které obchodovaly s cennými papíry na některé světové burze. Proto v roce 1995 Evropská komise zveřejnila zprávu o tzv. nové strategii harmonizace

---

<sup>41</sup> KOVANICOVÁ D., Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje, s. 21.

<sup>42</sup> KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept, s. 22.

účetnictví<sup>43</sup>. Tato nová strategie zajistila podnikům, které měly zájem o získání finančních zdrojů prostřednictvím mezinárodních finančních trhů, možnost sestavovat pouze jednu sadu konsolidovaných účetních výkazů.

Významný obrat v harmonizaci účetnictví v rámci EU nastal v roce 2000, kdy Evropská komise vydala novou harmonizační strategii nazvanou „*Strategie finančního výkaznictví EU: cesta vpřed*“<sup>44</sup>. Tato nová strategie obsahovala důležité návrhy a doporučení. Lze uvést zejména:

- Doporučení, aby všechny společnosti členských zemí EU, které jsou kótované na burzách cenných papírů v EU, sestavovaly nejpozději do roku 2005 své konsolidované účetní výkazy podle souboru účetních standardů IAS, které jsou od počátku vyvíjeny jako světové standardy.
- Návrh všem členským zemím EU, aby převzaly do svých národních účetních předpisů co nejvíce požadavků, které jsou obsaženy v IAS. Tato aplikace nemusí být použita pouze u společností kótovaných na burze cenných papírů, ale může se rozšířit i pro ostatní subjekty.
- Doporučení modernizovat evropské účetní směrnice, konkrétně 4. a 7. směrnici. Novelizace se měla týkat zejména problematiky oceňovacích pravidel.

Prostřednictvím těchto návrhů mělo dojít k odstranění rozdílů mezi směrnicemi EU a IAS. Největší rozdíly mezi těmito směrnicemi můžeme uvést dle Kovanicové následující:<sup>45</sup>

- Řada společností, které by měly vykazovat své účetní výkazy dle požadavků IAS, sestavovaly své účetní výkazy v souladu s US GAAP, protože tyto předpisy jejich země akceptovaly. Přispíval k tomu i fakt, že americké burzy v té době neakceptovaly výkazy vyhotovené dle IAS.
- Obtíže se vyskytovaly i při začleňování IAS do evropského prostředí. IAS jsou oproti evropským směrnicím založeny na zvykovém právu. Mělo by dojít ke

---

<sup>43</sup> EUROPEAN COMMISSION. Commission proposed a new strategy for the improvement of the financial reporting framework for companies in Europe.

<sup>44</sup> EUROPEAN COMMISSION. EU Financial Reporting Strategy: the way forward.

<sup>45</sup> KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept, s. 26-27.

sladění obou východisek tak, aby bylo dosaženo situace, kdy se začlení IAS do právního rámce EU a současně by byla zajištěna shoda se směrnicemi EU.

- IAS nepodléhají daňovým předpisům, ovšem v mnoha zemích kontinentální Evropy je stále silná vazba mezi vykázaným ziskem a základem pro výpočet daně ze zisku.
- Přesun od národních účetních pravidel k IAS by vyžadoval značné náklady vynaložené na proškolení nejen celé účetní a auditorské profese, ale i samostatných společností.

Prvním krokem k odstranění rozdílů mezi IAS a směrnicemi EU byla přijata Směrnice č. 2001/65/EHS, která měnila ustanovení doposud všech platných účetních směrnic. Změna se týkala zejména pravidel oceňování v rámci ročních a konsolidovaných účetních závěrek společností, bank a ostatních finančních institucí.

Mezi další důležitý krok v oblasti harmonizace účetnictví můžeme zařadit nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů IAS (nyní IFRS). Toto nařízení ukládalo společnostem, které obchodují s cennými papíry na burze v rámci evropského trhu kteréhokoli členského státu EU, aby sestavovaly konsolidované účetní závěrky v souladu s IAS a to nejpozději do 1. ledna 2005. Hlavním cílem tohoto nařízení má být účinné fungování kapitálového trhu, ochrana investorů a zachování důvěry ve finanční trhy. Zároveň akceptace IAS do právního řádu EU vyžaduje, aby nevznikl nesoulad se základním požadavkem 4. směrnice. To znamená, že aplikace IAS by měla podávat věrný a poctivý obraz o finanční a výkonnostní situaci podniku a také musí zároveň splňovat kritéria srozumitelnosti, relevantnosti, spolehlivosti a srovnatelnosti finančních informací.<sup>46</sup>

Pro implementaci IFRS do národních účetních systémů Evropská komise vytvořila tzv. „schvalovací mechanismus“ (endorsement process), jehož základním cílem bylo zajištění právního uznání IFRS v prostředí EU. Ze zásad schvalovacího mechanismu plyne, že pouze standardy, které jsou přijaty Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny (European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG) a zveřejněny

---

<sup>46</sup> BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, s. 63-64.



v Úředním věstníku, jsou pro účetní jednotky z členských zemí EU povinné. Tímto dochází zároveň k zakotvení jednotlivých IFRS do právního rámce EU.<sup>47</sup>

Značný význam měla také Směrnice č. 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, která změnila 4. a 7. směrnici a následně rušila 8. směrnici č. 84/253/EHS zabývající se auditem účetních závěrek. Směrnice z roku 2006 změnila ustanovení všech dosud platných účetních směrnic, které se zabývaly pravidly oceňování v rámci ročních a konsolidovaných účetních závěrek konkrétních forem podniků, bank a jiných finančních institucí. Proto byly v rámci celé EU zavedeny Mezinárodní auditorské standardy (International Standards on Auditing – ISA)<sup>48</sup>

Další změny proběhly směrnicí Rady 2009/49/ES v požadavcích na zveřejňování účetních výkazů u malých a středních společností a povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku či směrnicí Rady 2012/6/EU o ročních účetních závěrkách některých forem společností, pokud jde o mikrosubjekty.<sup>49</sup>

## **2.1.2 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V ČR**

Harmonizace účetnictví v České republice začala již na počátku 90. let 20. století. Po roce 1989 docházelo k velkým změnám jak v oblasti společenské, tak i v oblasti politicko-ekonomické. Tzv. sametová revoluce vyústila ve změnu politického režimu. Byl nastolen demokratický systém a začal rozvoj tržního hospodářství. Tato situace měla značný vliv na změny v účetnictví. Stále ještě několik let po příchodu demokracie však účetnictví vycházelo z předpisů minulého režimu. Tyto předpisy byly určeny pro potřeby řízení velkých hospodářských celků se silnou centrálně řízenou ekonomikou. Postupem času vznikaly i malé soukromé podniky a federální ministerstvo financí vydalo vyhlášku č. 23/1990 Sb., o účetnictví. Ovšem roztržení federace na Českou a Slovenskou republiku 1. ledna 1993 zpomalilo tvorbu nových ekonomických zákonů v tomto období.

---

<sup>47</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 4.

<sup>48</sup> ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EU. Směrnice evropského Parlamentu a Rady 2006/43/ES.

<sup>49</sup> ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EU. Směrnice evropského Parlamentu a Rady 2009/49/ES a 2012/6/EU.

Následně byla provedena reforma účetnictví České republiky, kde byl účetní systém vytvořen tak, aby podával informace o finanční situaci a efektivnosti podniku. Základními normami pro usměrnění finančního účetnictví byl Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, platný od 1. ledna 1992 a Opatření MF s účinností od 1. ledna 1993. Tento zákon dopomohl k odstoupení od evidenční disciplíny k využívání účetnictví pro vedení podniku tak, aby podávalo věrný obraz o majetkové, finanční a důchodové situaci účetní jednotky.<sup>50</sup>

Tento zákon o účetnictví byl na svou dobu velice kvalitní, nicméně s evropskými normami se plně srovnávat nemohl. S blížícím se plánovaným vstupem ČR do EU bylo nutné provést harmonizaci české účetní legislativy se 4., 7. a tehdy platnou 8. směrnicí. Po roce 1996, kdy ČR oficiálně podala žádost o vstupu do EU, bylo potřeba harmonizovat českou účetní legislativu se směrnicemi EU stále silnější. Uvažovalo se o novele zákona o účetnictví zohledňující vývoj v EU, kde se do účetních předpisů uplatňovaly požadavky typické pro IFRS. V této souvislosti se také měly oddělit některé kompetence státu v oblasti regulace účetnictví a mělo dojít k jejich převedení na nezávislou instituci, která by se po vzoru IFRS či US GAAP měla stát tvůrcem standardů v dané zemi.<sup>51</sup>

Z tohoto důvodu v ČR vznikla v roce 1999 Národní účetní rada, která spolupracovala se státními a jinými profesními orgány na vytvoření legislativy v oblasti účetnictví, zejména Českých účetních standardů. Tato rada se skládala z představitelů Komory auditorů ČR, Komory daňových poradců ČR, Svazu účetních a Vysoké školy ekonomické. Jejím cílem bylo využít znalostí jak domácích tak i zahraničních odborníků, kteří by dopomohli k vytvoření prostředí zajišťující dostatečné prověření norem, standardů a metodických pokynů před jejich vydáním.<sup>52</sup>

Další snaha o změny zákona o účetnictví 18. října 2000 ovšem byla neúspěšná. Poslanecká sněmovna návrh zamítla a tak novela zákona o účetnictví musela znovu projít celým legislativním procesem. Ačkoli v prosinci 2000 byl schválen návrh tzv. „malé“ novely

---

<sup>50</sup> MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňujících účetní výkaznictví, s. 31-32.

<sup>51</sup> HARNA, L. Účetnictví uvažuje o nové filosofii, s. 5.

<sup>52</sup> BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, s. 68.

zákona o účetnictví, který se změnil na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, avšak nenaplnoval původní záměr. Novelizace zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví tedy proběhla v několika etapách a od 1. ledna 2004 začala platit trojice předpisů, které byly seřazeny dle právní síly: zákon o účetnictví – prováděcí vyhlášky MF – České účetní standardy.<sup>53</sup>

K největším novelám zákona o účetnictví lze řadit Zákon č. 353/2001 Sb., který nabyl účinnosti od 1. ledna 2002. Prostřednictvím této novely byly do české účetní legislativy implementovány důležité požadavky směrnic EU a některé prvky obsažené v IFRS. Konkrétně lze uvést změny v oblasti vymezení účetních jednotek, definice účetního období, konsolidované účetní závěrky či vyjasnění termínu věrný a poctivý obraz.

Vznik Českých účetních standardů (ČÚS) umožnila novela zákona o účetnictví v roce 2003. ČÚS neměly nabývat podobu právní normy, ale mělo se jednat spíše o přehled metod a postupů, kterých by se měly držet jednotlivé typy účetních jednotek. ČÚS vznikly skoro doslovným opisem do té doby používaných postupů účtování, které byly vydávané Ministerstvem financí ČR. Vydávání těchto standardů setrvalo v kompetenci Ministerstva financí ČR a požadavek odborné veřejnosti o vydávání standardů nezávislou odbornou organizací (např. Národní účetní rada) nebyl naplněn.<sup>54</sup>

V roce 2004 vstoupila Česká republika do Evropské unie a tuto událost lze spojit i s novelou zákona o účetnictví - Zákon č. 437/2003 Sb., účinný od 1. ledna 2004. Provázanost české účetní legislativy s právem EU lze najít hned v úvodu zákona o účetnictví. Tento zákon stanovuje v souladu s právem Evropských společenství rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Mezi nejdůležitější změny novely lze řadit zejména zrušení soustavy jednoduchého účetnictví a jeho nahrazení daňovou evidencí, možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu či v některých případech dobrovolně použít IFRS pro sestavení účetní závěrky konkrétními podniky.<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňujících účetní výkaznictví, s. 37-39.

<sup>54</sup> BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, s. 69.

<sup>55</sup> Zákon ze dne 25. listopadu 2003, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Lze konstatovat, že česká účetní legislativa je s požadavky účetních směrnic EU od roku 2005 zcela harmonizována. Do českého zákona o účetnictví byly přijaty obecné účetní zásady, které jsou obsaženy ve 4. směrnici. Také byl přijat formát individuálních a konsolidovaných účetních výkazů dle požadavků 4. a 7. směrnice.<sup>56</sup>

Další významná změna byla provedena Zákonem č. 304/2008 Sb., který se zabýval zejména účetnictvím České republiky. Změna se týkala účetních záznamů a platnost této novely byla rozložena do dvou částí. Od 1. ledna 2009 vstoupilo v platnost ustanovení týkající se vymezení účetních záznamů a od 1. ledna 2010 nabylo účinnosti ustanovení upravující vedení účetnictví státu a jeho složek.<sup>57</sup>

Zákon č. 410/2010 Sb., novelizuje zejména vedení účetnictví, sestavování účetní závěrky podle IFRS pro účetní jednotky, jejichž cenné papíry přestaly být obchodovány na regulovaném trhu cenných papírů státu se sídlem v členském státě EU, rozšíření možnosti vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky dle IFRS pro konsolidující a konsolidované účetní jednotky, zpřesnění definice pojmů souvisejících s konsolidací či sjednocení podmínek povinnosti vedení účetnictví pro zahraniční fyzické osoby. Tento zákon nabýval účinnosti od 1. ledna 2011 a úprava pro vybrané účetní jednotky a výjimku z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku je možné použít již za účetní období, které začalo v roce 2010 či později.<sup>58</sup>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví není jediným právním předpisem, který ovlivňuje vedení účetnictví podnikatelských subjektů. Neméně důležitou roli hraje i Vyhláška č. 500/2002 Sb., která upravuje např. uspořádání, označování a obsahové vymezení jednotlivých položek účetních výkazů a metody používané pro jejich sestavování. Dalšími významnými dokumenty pro vedení účetnictví jsou České účetní standardy pro podnikatele

---

<sup>56</sup> BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, s. 70.

<sup>57</sup> Zákon ze dne 9. prosince 2010, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

<sup>58</sup> KOMODA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. Novela zákona o účetnictví a prováděcích právních předpisů.

a právní předpisy, jako např. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, daňové zákony atd.<sup>59</sup>

Za pozitivní výsledek všech novelizací lze považovat to, že účetní legislativa je primárně zaměřena na výstup z účetnictví (tj. účetní výkazy) a nikoli na postupy účtování. V současnosti však lze české účetnictví radit spíše mezi účetní systémy kontinentální Evropy, kde je účetnictví chápáno zejména jako nástroj sloužící ke zjištění daňové povinnosti účetních jednotek. Účetnictví je silně regulováno prostřednictvím právních předpisů a nelze tak flexibilně reagovat na současné vývojové tendence.<sup>60</sup>

---

<sup>59</sup> MALÍKOVÁ, O. aj. Účetnictví včera a dnes, s. 108-113.

<sup>60</sup> MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňujících účetní výkaznictví, s. 43.

# 3 MEZINÁRODNÍ STANDARDIZACE ÚČETNICTVÍ

Úsilí o celosvětovou harmonizaci probíhalo už v 70. letech 20. století prostřednictvím Mezinárodních účetních standardů či Amerických všeobecně uznávaných účetních standardů. Cílem bylo jednoznačně snížit rozdíly v sestavování účetních výkazů, protože do té doby byla tato praxe značně odlišná.

## 3.1 IFRS

V roce 1973 byla na základě dohody profesionálních účetních orgánů z celého světa (Austrálie, Kanada, Francie, Německo, Japonsko, Mexiko, Nizozemsko, Velká Británie, Irsko, USA) založena nezávislá soukromá profesní organizace Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards Committee - IASC). Cílem tohoto výboru bylo vytvoření jediného souboru kvalitních globálních účetních standardů – International Accounting Standards (IAS).<sup>61</sup> Od roku 1983 se staly členy IASC všechny profesní organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních (International Federation of Accountants - IFAC). Činnost výboru IASC řídila Rada složená z představitelů 13 zemí jmenovaných Radou IFAC.<sup>62</sup>

V roce 1995 byl vytvořen Poradní sbor (Standing Advisory Committee - SAC), který se skládal z odborníků účetní profese. Jeho hlavním cílem bylo komentovat strategie a plány Rady, připravovat roční zprávu o činnosti Rady a vyhledávat zdroje financování činnosti IASC, aniž by tato instituce ztratila svou nezávislost.

Poté v roce 1997 Rada vytvořila Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee - SIC), jehož hlavním úkolem bylo posuzovat sporné účetní problémy a vytvářet interpretace, které by sjednotily řešení problematických otázek v kontextu se zavedenými standardy a Koncepčním rámcem. Interpretace tohoto výboru jsou značeny

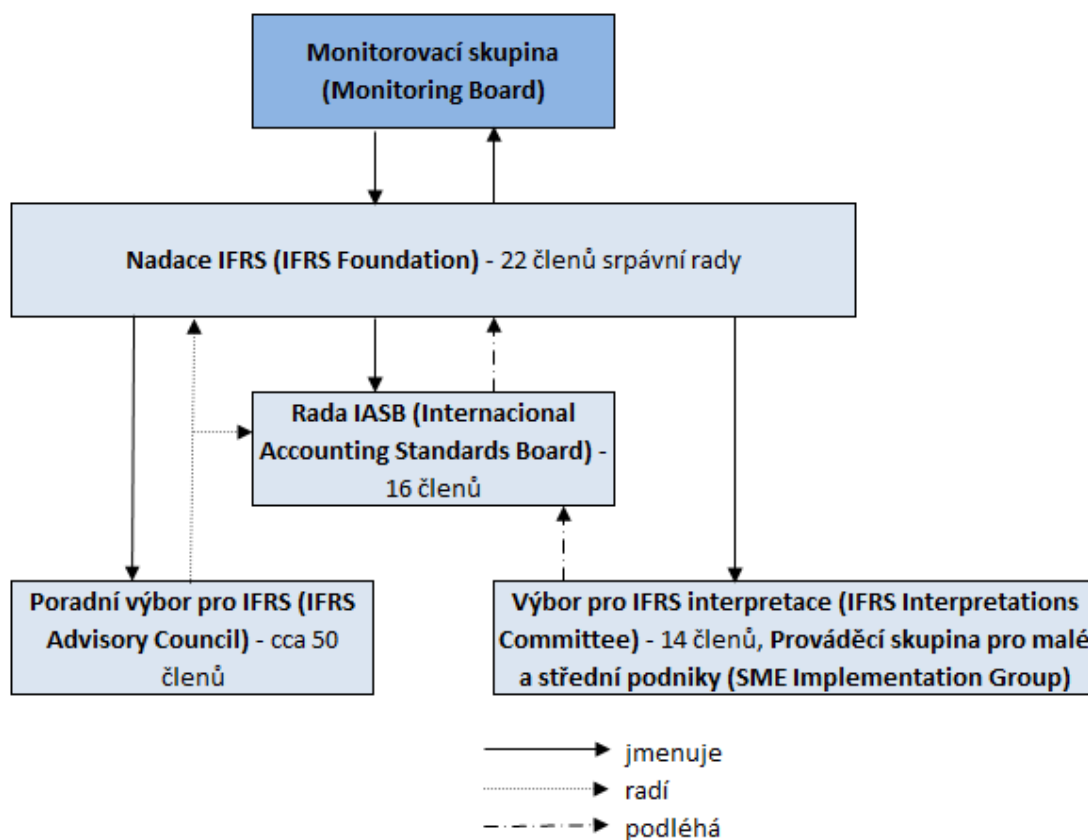
---

<sup>61</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION. History of IASC.

<sup>62</sup> MALÍKOVÁ, O. aj. Účetnictví včera a dnes, s. 75.

pod zkratkou SIC a je k nim přiřazeno pořadové číslo. Doposud je řada z nich stále platná.<sup>63</sup>

Původně měl IASC sídlo v Londýně, ale od konce minulého století se přesídlil do USA. Bylo rozhodnuto přeměnit organizační strukturu instituce, vydávající mezinárodní standardy, jako samostatnou organizaci ve formě nadace. Na základě tohoto rozhodnutí se IASC přeměnila na Nadaci výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF)<sup>64</sup> Od roku 2010 došlo ke změně názvu IASCF, přejmenovala se na Nadaci IFRS (IFRS Foundation). Hierarchie IFRS je znázorněna na následujícím schématu.



Obr. 3.1: Organizační struktura Nadace IFRS

Zdroj: Vlastní úprava dle DELOITTE, IFRS in your pocket 2012.

<sup>63</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 5.

<sup>64</sup> KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, s. 130.

*Monitorovací skupina* slouží především jako nástroj, který usnadňuje spolupráci mezi Nadací IFRS a veřejnými orgány, které mají výkonnou moc na kapitálových trzích v jednotlivých oblastech světa. Mezi členy této skupiny lze řadit zástupce EK, předsedy Japonské agentury pro finanční služby, SEC, Výbor Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO)<sup>65</sup> a Technický výbor IOSCO. Hlavní činností této skupiny je schvalování členů správní rady Nadace IFRS a kontrola plnění jejich povinností.

*Nadace IFRS* je řízena 22 správci zastupující různé světové oblasti a profese a jsou voleni na tři roky. Za účelem zabezpečení územní vyváženosti je šest členů ze Severní Ameriky, šest z Evropy, šest z Asie a Oceánie, jeden z Afriky, jeden z Jižní Ameriky a dva další z jakékoliv oblasti. Pro zajištění profesní vyváženosti správci reprezentují různá profesní zaměření. Tito správci jmenují členy Rady pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board - IASB) a pozorují efektivnost její činnosti. Správci ovšem také jmenují Poradní sbor a Výbor pro interpretace.

*Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB)* existuje od roku 2001 a plně odpovídá za tvorbu celosvětově platných standardů účetního výkaznictví. Od 1. července 2012 se skládá z 16 členů, z nichž je jeden jmenován předsedou, jeden až dva místopředsedy Rady a až tři členové mohou pracovat na částečný úvazek. Pro zajištění územní vyváženosti musí čtyři členové pocházet z regionu Asie a Tichomoří, čtyři z Evropy, čtyři ze Severní Ameriky, po jednom z Afriky a Jižní Ameriky a dva z jakékoli územní oblasti, aby nebyla porušena celková zeměpisná vyváženost. Standardy, které vydává IASB již dále nejsou označovány pod zkratkou IAS (Mezinárodní účetní standardy) nýbrž jako IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Rada původní standardy IAS převzala a jsou i nadále platné. Od roku 2003 vydává nové standardy IFRS. V současné době tedy existují jak původní standardy IAS (IAS 1 až IAS 41), tak i nově vydávané IFRS (IFRS 1 až IFRS 13). Pracovní postupy a jednání rady IASB či Výboru pro IFRS interpretaci jsou veřejně přístupné a obvykle je lze sledovat prostřednictvím webových konferencí.<sup>66</sup>

---

<sup>65</sup> International Organization of Securities Commissions.

<sup>66</sup> Volný překlad dle IAS PLUS. Deloitte: IFRS in your pocket 2012.



*Poradní výbor pro IFRS* (IFRS Advisory Council, dříve SAC - Standing Advisory Committee) je tvořen přibližně 50 členy. Prostřednictvím tohoto výboru mohou jednotlivci či skupiny podávat návrhy a doporučení pro činnost IASB. Současně je také informátor rady IASB o předpokládaných dopadech navrhovaných standardů na uživatele a předkladatele účetních závěrek.

*Výbor pro interpretace IFRS* (IFRS Interpretations Committee) byl dříve označován jako IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) a tato zkratka je doposud používána pro označení interpretací vydávaných tímto souborem. Nadace IASCF poprvé jmenovala správce výboru v březnu 2002. Výbor pro interpretace IFRS nahradil původní SIC a jeho hlavní náplní je formou interpretací utvářet pravidla, která by umožnila jednotnou aplikaci IFRS k řešení sporných otázek. Také vydává informační bulletin „Insight“, ve kterém jsou uvedeny aktuální informace o probíhajících projektech.<sup>67</sup>

### **3.1.1 STRUKTURA IFRS**

Kompletní verze IFRS se skládá z předmluvy, Koncepčního rámce, standardů a významového slovníku.

Předmluva k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví je publikace, kterou každoročně vydává rada IASB. Tato předmluva určuje zvláště základní cíle a náplň činnosti IFRS Foundation a jejích orgánů.

Důležitou úvodní částí IFRS je *Koncepční rámec*, ve kterém jsou definovány účetní zásady a předpoklady, popis základních prvků účetních výkazů, cíl účetní závěrky a definice základních předpokladů pro sestavování účetní závěrky, koncepty oceňování a vymezení pojetí kapitálu. Pro používání těchto standardů účetními jednotkami, je velice důležité pochopit podstatu tohoto Koncepčního rámce. Není samotným účetním standardem, nýbrž vymezuje účetní zásady, jako např. předpoklad aktuální báze, trvání podniku atd. Definuje a oceňuje základní složky účetních výkazů, které jsou v mnoha případech pro uživatele

---

<sup>67</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 6-7.

jediným zdrojem informací o finančním stavu podniku, změnách a výsledcích činnosti podniku.

Ve svazku IFRS jsou následně uvedeny jednotlivé standardy IAS a IFRS, interpretace standardů SIC a interpretace IFRIC, slovník vybraných výrazů (glossary) a rejstřík (index).<sup>68</sup>

Tyto standardy se postupně stávají celosvětově uznávanými a používanými. V roce 2000 k tomuto rozšíření přispělo zejména IOSCO, které doporučovalo, aby členské burzy cenných papírů uznávaly účetní závěrky sestavené právě dle standardů IFRS. Dalším důležitým mezníkem byl rok 2005, od tohoto roku se stalo povinností užívat tyto standardy pro podniky, jejichž cenné papíry jsou kótované na evropských burzách. Proces konvergence US GAAP vytvořil také možnost pro použití IFRS v USA. V tabulce č. 3.1 je číselně vyobrazen přehled států, které využívají IFRS.

**Tab. 3.1: Použití IFRS v jednotlivých státech světa**

Oblast	IFRS povoleno	IFRS nepovoleno	IFRS povinné pro určité typy	IFRS povinné pro všechny typy	V dané zemi není burza
Evropa	2	2	0	32	0
Asie	7	14	3	17	3
Severní Amerika	0	1	0	1	0
Střední Amerika	7	1	0	9	2
Jižní Amerika	3	3	0	5	0
Austrálie a Oceánie	0	0	0	3	3
Afrika	4	7	1	15	8

Zdroj: Vlastní úprava dle DELOITTE, IFRS in your pocket 2012.

## 3.2 US GAAP

Americké všeobecně uznávané účetní zásady jsou nejstarším, nejpropracovanějším avšak stále nejaktuálnějším souborem, který se týká zveřejňování a sestavování účetních výkazů. Lze říci, že je to stále vyvíjející se systém regulace účetnictví založený na zvykovém

<sup>68</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 8.

právu. Těmito zásadami se musí držet podniky, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burzách cenných papírů v USA. US GAAP se řídí především požadavky kapitálového trhu a tím, že účetní závěrky jsou sestavené na jejich základě, jsou přijímány světovými burzami.<sup>69</sup>

Vznik US GAAP lze datovat na počátek 30. let, tedy v období po krachu akcí na burze cenných papírů v New Yorku. Jedou z hlavních příčin krize byl fakt, že účetní výkazy nebyly věrohodné a neměly dostatečnou vypovídací schopnost. Proto v roce 1934 vznikla americká Komise pro cenné papíry (SEC - Security Exchange Commission), za účelem obnovení důvěry investorů v americký kapitálový trh. Hlavním úkolem SEC bylo stanovit účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů zejména pro ty společnosti, jejichž cenné papíry byly obchodovatelné na burze cenných papírů.<sup>70</sup>

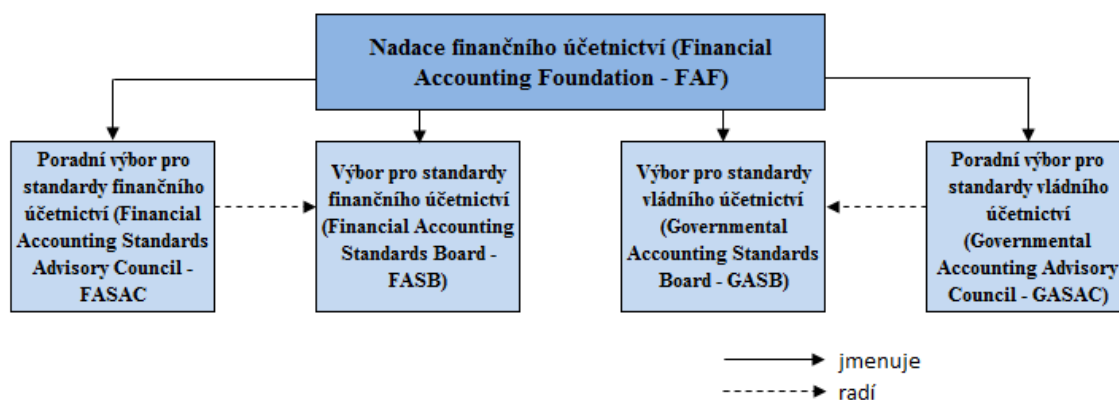
V roce 1938 vedení SEC přijalo rozhodnutí spolehnout se při utváření všeobecně platných účetních zásad na soukromý sektor. Za tímto účelem Americký institut účetních (American Institute of Accountants - AIA) na základě požadavku SEC založil předchůdce dnešní FASB, tzv. Výbor pro účetní pravidla (Committee on Accounting Procedure - CAP)<sup>71</sup> Později, v roce 1973 vznikl Výbor pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board – FASB) a jeho hlavním úkolem bylo vydávat Standardy finančního účetnictví (Statements of Financial Accounting Standards - SFAS) a Interpretace (FASB Interpretations - FIN). Na činnost FASB dohlíží Nadace finančního účetnictví (Financial Accounting Foundation - FAF) a její základní strukturu lze zobrazit pomocí obrázku č. 3.2.

---

<sup>69</sup> KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, str. 125.

<sup>70</sup> ZEFF, S., A. Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP).

<sup>71</sup> ZMEŠKAL, M. Principy a hlavní postupy účtování podle US GAAP, s. 15.



Obr. 3.2: Organizační struktura Nadace finančního účetnictví

Zdroj: Vlastní zpracování dle FINANCIAL ACCOUNTING FOUNDATION. Overview.

*FAF* byla založena v roce 1972 a je neziskovou nezávislou organizací soukromého charakteru. Zabývá se charitativními, vědeckými, vzdělávacími a literárními činnostmi. Mezi její nejdůležitější povinnosti patří chránění nezávislosti a pravdivosti procesu utváření standardů a jmenování členů *FASAC*, *FASB*, *GASB* a *GASAC*.<sup>72</sup>

Hlavním posláním *FASB* je vytvořit a zlepšovat standardy finančního účetnictví a výkaznictví pro nevládní subjekty, za účelem poskytování užitečných informací pro investory a ostatní uživatele. Tohoto úkolu je docíleno prostřednictvím komplexního a nezávislého procesu vydávání standardů účetního výkaznictví, který umožňuje širokou zainteresovanost a konzultace s nejrůznějšími skupinami uživatelů *US GAAP*. V současné době se *FASB* skládá ze sedmi členů, kteří pracují na plný úvazek, a tento fakt by mohl vést k zajištění jejich nezávislosti. Členové mohou být zvoleni na maximálně dvě pětiletá funkční období. Tři z nich jsou jmenováni auditorskými společnostmi, dva podniky, jeden akademickým prostředím a jeden vládou. Dalších zhruba 60 odborníků mohou členové *FASB* využít pro konzultace v oblasti investování, účetnictví, financí, průmyslu a obchodu nebo vědy a výzkumu.

Hlavní funkcí poradního výboru *FASAC* je poradenství v oblasti výběru projektů, priorit těchto projektů nebo dopadů navrhovaných opatření na jednotlivé skupiny uživatelů

<sup>72</sup> Volný překlad dle *FAF*. Overview.

US GAAP. V současné době se FASAC skládá z cca 30 členů, kteří byli jmenováni jako zástupci investorů, věřitelů, auditorů, akademiků a zástupců vlády.<sup>73</sup>

V roce 1984 nadace FAF založila výbor *GASB*, který vydává a zlepšuje standardy státních a místních vládních účetních a finančních výkazů. Tento výbor se skládá ze 7 členů a mohou být voleni dvakrát po dobu pěti let. Předseda výboru pracuje na plný úvazek a 6 dalších členů na částečný úvazek.<sup>74</sup> Rada *GASAC* se skládá z více než 25 členů pocházejících z různých amerických účetních institucí. Zodpovídá za konzultace k řešeným projektům *GASB*, v pomoci při sestavování ročních rozpočtů *GASB* a při získávání finančních prostředků FAF.<sup>75</sup>

US GAAP nestanovují ani nedoporučují určitý závazný účetní model, účetní osnovu či standardní souvztažnosti účtů. Také není stanoveno, jak mají účetní jednotky účtovat. Je pouze určen obsah a minimální rozsah účetních informací, které jsou zveřejňovány podnikem v příslušných účetních výkazech. Ovšem ani formát výkazů a názvy jednotlivých položek nejsou nijak pevně dány, je jen na odborném úsudku účetní jednotky, jaké účetní metody a postupy si zvolí. Při sestavování účetních výkazů může účetní subjekt využít různých předpisů jako zdroj informací. Tyto předpisy jsou vydávány různými americkými institucemi a mají odlišnou váhu, dokonce si v některých záležitostech vzájemně odporují. A proto byla zavedena auditorská směrnice 69 (Statement on Auditing Standards - SAS), která vytvořila strukturu s názvem Hierarchie GAAP (GAAP hierarchy). Jejím prioritním cílem bylo stanovení pořadí důležitosti jednotlivých předpisů, které lze jako celek považovat za US GAAP. V tabulce č. 3.2 lze předpisy regulující účetnictví v rámci US GAAP zobrazit takto:<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> Volný překlad dle FASB. Facts about FASB.

<sup>74</sup> Volný překlad dle GASB. Facts about GASB.

<sup>75</sup> Volný překlad dle GASB. Governmental Accounting Standards Advisory Council.

<sup>76</sup> MILLER, P. B. W., REDDING, R. J., BAHNSON, P. R. The FASB, The People, The Process, and the Politics, s.14.

Tab. 3.2: Hierarchie předpisů regulujících účetnictví v rámci US GAAP

<b>Kategorie A</b>	Standardy finančního účetnictví vydané FASB (FASB Statements of Financial Accounting Standards - SFAS)
	Interpretace vydané FASB (FASB Interpretations - FIN)
	Názory vydané APB (APB Opinions)
	Bulletiny výzkumu v účetnictví vydané CAP (Accounting Research Bulletins - ARB)
<b>Kategorie B</b>	Technické zprávy vydané FASB (Technical Bulletins - FTB)
	Směrnice odvětvového auditu a účetní směrnice vydané AICPA (AICPA Industry Audit and Accounting Guides)
	Prohlášení o pozici vydané AICPA (AICPA Statements of Positions - SOP)
<b>Kategorie C</b>	Konsensus orgánu řešícího naléhavé otázky (Consensus Position of the Emerging Issues Task Force - EITF)
	Bulletin k aplikaci účetní problematiky vydaný AICPA ( AICPA Ac - SEC Practice Bulletins - PB)
<b>Kategorie D</b>	Interpretace vydané AICPA (AICPA Interpretations - AIN)
	Prováděcí směrnice vydané FASB (FASB Implementation Guides – FIG)
	Převládající a rozšířené odvětvové zvyklosti (Industry Practices Widely Recognized and Prevalent)
<b>Další účetní literatura</b>	Koncepční stanoviska vydaná FASB (FASB Concept Statements - CON or SFAC)
	Prohlášení vydané APB (APB Statements)
	Oběžníky vydané AICPA (AICPA Issues Papers)
	Prohlášení Mezinárodní komise pro účetní standardy ( International Accounting Standards Committee Statements)
	Přehledy, interpretace a technické zprávy GASB (GASB Statements, Interpretations and Technical Bulletins)
	Prohlášení jiných profesionálních organizací a orgánů regulace a dohledu (Pronouncements of Other Professional Associations and Regulatory Bodies)
	Pomocná technická praktika vydaná AICPA (AICPA Technical Practice)
	Učebnice, příručky a články týkající se účetnictví (Accounting Textbooks, Handbooks, and Articles)

Zdroj: Vlastní zpracování dle MILLER, P. B. W., REDDING, R. J.,BAHNSON, P. R. The FASB, The people, The proces and The politics.

### 3.3 KONVERGENCE IFRS A US GAAP

V rámci globalizace kapitálových trhů je nezbytné, aby Rada FASB a Rada IASB více spolupracovaly a vytvořily jednu sadu kvalitních, mezinárodně srovnatelných standardů účetního výkaznictví. Odstranění rozdílů mezi US GAAP a IFRS by umožnilo investorům lépe porovnávat případné příležitosti na trhu v různých koutech světa. Harmonizace účetního výkaznictví už není dostačující pro tyto účely a je třeba přejít ke konvergenci, jejímž cílem je dosáhnout shodného věrného obrazu o finanční situaci podniku, jak dle výkazů sestavovaných v rámci US GAAP, tak i IFRS.

Na společném zasedání FASB a IASB na podzim roku 2002 potvrdily oba orgány svůj záměr vytvořit kvalitní a kompatibilní účetní standardy, a podepsaly dohodu z Norwalku (Memorandum of Understanding). Tímto dokumentem byl učiněn významný krok směrem k oficiálnímu stvrzení jejich závazku o harmonizaci amerických a mezinárodních standardů. Hlavní podstatou této dohody bylo využívání těchto standardů jednak v rámci účetního výkaznictví na jednotlivých trzích, tak i pro účely zahraničního účetního výkaznictví. Těchto cílů mělo být dosaženo prostřednictvím následujících opatření:<sup>77</sup>

- prostřednictvím krátkodobých projektů postupně eliminovat individuální odlišnosti mezi US GAAP a IFRS,
- odstranit další rozdíly mezi US GAAP a IFRS prostřednictvím koordinace budoucích projektů obou Rad, které budou existovat po 1. ledna 2005,
- pokračovat v práci na společných projektech, které budou v daném období aktuální,
- podpořit příslušné interpretační orgány v koordinaci jejich aktivit.

Z pohledu globalizace finančních trhů se tento proces konvergence IFRS a US GAAP jeví jako logický krok vpřed, který by měl vytyčit společné znaky obou systémů finančního výkaznictví a odstranit jejich odlišnosti. Z teoretického hlediska lze podle Mládky<sup>78</sup> chápat oba systémy spíše jako dvě interpretace jednoho systému. Ale ve skutečnosti jsou to dva různé systémy, které se zabírají stejnou problematikou. Oba systémy jsou tvořeny nezávislými institucemi a nevyžadují žádné standardní formáty účetních výkazů, závazné

---

<sup>77</sup> Volný překlad dle MEMORANDUM OF UNDERSTANDING. The Norwalk Agreement.

<sup>78</sup> MLÁDEK, R. IFRS (IAS) versus US GAAP.

účetné osnovy nebo dokonce postupy účtování v konkrétních případech. Naopak hlavním požadavkem je, aby účetní výkazy sestavené dle těchto systému poskytovaly uživatelům účetních informací kvalitní a věrné informace o finanční situaci a výkonnosti podniku.

Ovšem v některých oblastech se tyto systémy od sebe liší, například při využití v praxi. IFRS používají tzv. zásadový přístup (principles based approach), který má vést prostřednictvím uznávání těchto zásad k věrnému a poctivému zobrazení finanční situace podniku. Avšak systém US GAAP je založen na pravidlech (rules based approach), která obsahují detailní postupy pro aplikaci účetních zásad v praxi. Mezi oběma systémy je určitá koexistence spočívající v tom, že pokud IFRS neposkytuje přesný návod na účtování v praxi, lze najít řešení právě v US GAAP. A naopak, pokud je obtížná orientace v podrobných postupech systému US GAAP, stručný přehled konkrétního problému lze získat prostřednictvím IFRS.<sup>79</sup>

Jelikož odstraňování rozdílů neprobíhalo dostatečně rychle, tak v roce 2006 byla stanovena Cestovní mapa konvergence mezi IFRS a US GAAP (A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP 2006 – 2008). Hlavní úkol tohoto dokumentu spočíval ve výběru konvergenčních projektů pro období 2006 až 2008. Proces konvergence se rozdělil na krátkodobé projekty a ostatní společné projekty, které vyžadovaly budoucí úpravu. Krátkodobé projekty měly být dokončeny v roce 2008 a mezi ně lze řadit, jak společné projekty týkající se např. snížení hodnoty majetku či daní ze zisku, tak i samostatné projekty. Rada IASB řešila projekty upravující např. „fair value“, investice do nemovitostí či výzkum a vývoj. Rada FASB se zabývala projekty, které se týkaly např. výpůjčních nákladů, státních dotací apod. Cestovní mapa byla několikrát revidována, řada projektů byla již dokončena, v případě jiných došlo k přehodnocení termínu jejich plnění a některé projekty do ní byly přidány, např. projekt novelizace koncepčních rámců či projekty související s finanční fúzí.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, s. 83.

<sup>80</sup> Volný překlad dle MEMORANDUM OF UNDERSTANDING BETWEEN THE FASB AND IASB. A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP.



Významnou roli v konvergenci US GAAP a IFRS sehrála SEC v roce 2007, kdy zrušila povinnost uloženou neamerickým podnikům registrovaným na amerických burzách, které musely do té doby provádět úpravy svých účetních závěrek sestavených dle IFRS tak, aby odpovídaly pravidlům US GAAP.<sup>81</sup>

---

<sup>81</sup> Volný překlad dle SEC. Work Plan for Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers.

# 4 KOMPARACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ SESTAVENÝCH DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS

Jak již bylo několikrát zmíněno, finanční výkazy účetnictví jsou pro uživatele velmi důležitým zdrojem informací o finanční situaci podniku. Je třeba zdůraznit, že i přes veškerou snahu sjednotit finanční výkazy účetnictví dle české účetní legislativy a IFRS, se od sebe stále některé oblasti značně liší.

## 4.1 ÚČETNÍ VÝKAZY

V *České republice* mají podnikatelské subjekty, které sestavují finanční výkazy, povinnost řídit se Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláškou č. 500/2002 Sb., Českými účetními standardy pro podnikatele a dalšími souvisejícími zákony, např. Obchodní zákoník. České účetní výkazy jsou součástí tzv. *účetní závěrky*, která musí obsahovat:<sup>82</sup>

- rozvahu,
- výkaz zisků a ztrát,
- přílohu, která podrobněji vysvětluje údaje uvedené v předchozích dvou výkazech.

Účetní závěrka dále může obsahovat i přehled o peněžních tocích nebo o změnách vlastního kapitálu. České účetní standardy pro podnikatele a Vyhláška č. 500/2002 Sb. jsou určujícím zdrojem pro obsahovou náplň a metody při sestavování účetní rozvahy.

Účetní závěrka může být sestavována buď v *plném rozsahu* či *zjednodušeném rozsahu*. Účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem, mohou sestavovat zjednodušenou účetní závěrku. Naopak podniky, které podléhají auditu, musí sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. Mezi tyto podniky lze řadit např. akciové společnosti.

---

<sup>82</sup> Zákon č. 563/1991, Sb., o účetnictví, § 18 odst. 1.

Dále lze rozlišovat účetní závěrku *řádnou, mimořádnou a mezitímní*. *Řádná účetní závěrka* je sestavována k poslednímu dni účetního období. *Mimořádná účetní závěrka* se musí sestavovat ve všech ostatních případech, kdy zákon o účetnictví vyžaduje uzavřít účetní knihy, např. k poslednímu dni účetního období, ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace atd. *Mezitímní účetní závěrka* je sestavována v průběhu účetního období, kdy dochází k inventarizaci, která dopomáhá ke správnému zjištění položky časového rozlišení.<sup>83</sup> Lze také sestavovat *konsolidovanou účetní závěrku*. Tato závěrka je povinná pro účetní jednotky, které jsou řídicí nebo ovládající osobou konsolidačního celku a musí být ověřena auditorem.

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny, tj. v Kč. Jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč, ale od 1. ledna 2008 účetní jednotky s vyšší aktiv celkem (netto) deset miliard Kč a vyšší, mohou vykazovat jednotlivé položky v celých milionech Kč.

Finanční výkazy sestavované podle požadavků *IFRS* jsou od českých finančních výkazů odlišné. Ve standardu IAS 1 jsou definovány základní požadavky pro sestavování a zveřejňování obecné účetní závěrky. Úplná sada účetních výkazů musí zahrnovat:<sup>84</sup>

- výkaz o finanční situaci ke konci účetního období - rozvahu (a statement of financial position as at the end of the period),
- výkaz o zisku či ztrátách a výkaz o úplném výsledku hospodaření za účetní období (a statement of profit and loss and other comprehensive income for the period),
- výkaz změn vlastního kapitálu za účetní období (a statement of changes in equity for the period),
- výkaz o peněžních tocích za účetní období (a statement of cash flows for the period),
- komentář obsahující přehled podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací (notes, comprising a summary of significant accounting policies and other explanatory information),

---

<sup>83</sup> Zákon č. 563/1991, Sb., o účetnictví, § 6 odst. 4.

<sup>84</sup> Volný překlad dle IASB. IAS 1: Presentation of Financial Statements.

- výkaz o finanční situaci k začátku nejstaršího účetního období, pokud účetní jednotka aplikuje účetní pravidla retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek v jejím finančním prohlášení, nebo pokud mění klasifikaci položek své účetní závěrky (a statement of financial position as at the beginning of the earliest comparative period).

Oblastí účetních výkazů se zabývá především Konceptní rámec, který definuje některé pojmy užívané v IFRS, cíle účetního výkaznictví, uživatele účetní závěrky, metody oceňování, pojetí a uchování kapitálu a principy pro správné sestavení účetní závěrky. Účetní výkazy mohou být dále upravovány prostřednictvím standardů, které se detailněji zabývají jednotlivými položkami obsaženými v účetních výkazech.

Dle Konceptního rámce má účetní závěrka za úkol poskytovat uživatelům informace o finanční situaci a o změnách ve finanční pozici podniku. Informace o finanční situaci obsažené zejména v rozvaze<sup>85</sup> pomáhají uživatelům zohledňovat budoucí vývoj potřeby cizích zdrojů, či jak bude podnik úspěšný v jejich získání. Informace o změnách ve finanční situaci slouží uživatelům pro to, aby mohli zhodnotit finanční výkonnost podniku.<sup>86</sup>

## 4.2 OBECNĚ UZNÁVANÉ ÚČETNÍ ZÁSADY

Každý účetní systém, jež účetní jednotka využívá, má svá ustálená pravidla, principy a předpoklady a ty by měly být dodržovány při vedení účetnictví a následně pak při předkládání účetních informací. Tato pravidla jsou označována jako obecně uznávané účetní zásady. K jejich vzniku přispěl krach na newyorské burze cenných papírů v roce 1929 a také nevěrohodnost účetních výkazů. Tento fakt přispěl k tomu, že v roce 1934 Komise pro cenné papíry (SEC) stanovila účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů pro společnosti, které jsou registrovány na této burze. V České republice jsou obecně uznávané účetní zásady obsaženy v zákonu o účetnictví. V rámci IFRS a US GAAP jsou tyto zásady zahrnuty v Konceptním rámci, který představuje základ pro tvorbu

<sup>85</sup> V literatuře i odborné praxi se stále používá starší termín Balance sheet.

<sup>86</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 15-17.

a předkládání účetních výkazů. V souvislosti s konvergencí US GAAP a IFRS dochází v současné době k modernizaci a obměně Konceptních rámců obou institucí. Cílem této činnosti by mělo být sjednocení Konceptního rámce pro oba systémy.<sup>87</sup>

IASB v roce 2011 započala činnost o přeformulování konceptního rámce, tento projekt měl podporu značné části členů IASB. V listopadu 2012 Nadace IFRS vydala návrh na založení Accounting Standards Advisory Forum (ASAF) a její činnost měla spočívat v poradenství v oblasti důležitých technických a národních či regionálních otázkách. IASB očekávala, že ASAF bude hrát důležitou roli v přeformulování Konceptního rámce. Doposud tento proces sjednocení nebyl dokončen.<sup>88</sup>

Zásady a předpoklady zpravidla nemají stejnou váhu, a proto by bylo dobré je rozlišit. Dle Kovanicové je lze rozčlenit do tří úrovní takto:<sup>89</sup>

- *předpoklady*, které určují výstavbu účetního systému jako celku,
- *principy*, které představují obecná pravidla a s jejich pomocí by účetní jednotky mohly v praxi zachytit jednotlivé účetní transakce,
- *konvence*, které zahrnují praxí ověřené postupy a zvyklosti, jež jsou všeobecně akceptované.

V následujícím textu jsou podrobněji popsány předpoklady, které jsou dále upřesňovány pomocí principů a konvencí.

#### *Zásada účetní jednotky (reporting entity)*

Podstata této zásady spočívá ve sledování pohybu majetku a zjišťování výsledku hospodaření za určitý ekonomický celek. V případě různých středisek v rámci účetní jednotky je účetnictví vedeno samostatně, ale vždy se na konci vykážou výsledky za jednotku jako celek. Přístup dle české legislativy se značně liší od IFRS.

---

<sup>87</sup> MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. Finanční účetnictví – poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace, s. 24.

<sup>88</sup> Volný překlad dle IFRS Foundation. Conceptual framework.

<sup>89</sup> KOVANICOVÁ D. Účetní předpoklady, principy a konvence.

**Tab. 4.1: Zásada účetní jednotky dle české legislativy a IFRS**

<b>Česká legislativa</b>	Pro účetní jednotky plyne povinnost vést účetnictví za účetní jednotku jako celek. Jednotlivé typy účetních jednotek jsou vymezeny v §1 odst. 2 zákona o účetnictví. <sup>90</sup>
<b>IFRS</b>	Účetní jednotka je definována jako ohraničená oblast ekonomických činností, jejichž finanční informace mají potenciál být užitečné pro stávající či potenciální investory, věřitele a další věřitele, kteří nemohou přímo získat informace, které jsou potřeba při rozhodování o poskytování zdrojů pro účetní jednotky a při posuzování toho, zda vedení a správní rada této jednotky efektivně využili poskytnutých prostředků. Za účetní jednotku lze považovat jak právní subjekt, tak i ekonomicky samostatnou část tohoto subjektu nebo určité činnosti dvou a více subjektů, v případě, že jejich aktivity nelze oddělit. <sup>91</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování.

*Zásada neomezeného trvání účetní jednotky (going concern)*

Tato zásada vychází z předpokladu, že podnik bude nadále existovat. Například, že nehodlá vstoupit do likvidace či neomezí svoji činnost v budoucnosti. V případě, že by doba trvání účetní jednotky byla omezena, je nutné provádět např. jiné oceňování majetku.

**Tab. 4.2: Zásada neomezeného trvání účetní jednotky dle české legislativy a IFRS**

<b>Česká legislativa</b>	Účetní jednotka má povinnost použít účetní metody způsobem, který plyne z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a nenastane situace, která by omezovala nebo zabraňovala v její činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. Pokud by taková situace nastala, je účetní jednotka povinna použít účetní metody odpovídajícím způsobem a informace o této změně musí uvést v příloze v účetní závěrce. <sup>92</sup>
<b>IFRS</b>	Účetní výkazy by za normálních okolností měly být připravovány za předpokladu trvání podniku v budoucnosti, tzn., že podnik neuvažuje o ukončení činnosti, nemá ani potřebu či záměr likvidovat nebo zúžit rozsah své činnosti a bude pokračovat v podnikání i v dohledné budoucnosti. <sup>93</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování.

<sup>90</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 4 odst. 9.

<sup>91</sup> Volný překlad dle IASB: Exposure draft: Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity, RE2.

<sup>92</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 odst. 3.

<sup>93</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 17-18.

### *Akruální princip (accrual basis)*

Tento princip požaduje účtování nákladů a výnosů za období, do kterého věcně a časově patří, nikoliv, kdy došlo k příjmu či výdeji peněžních prostředků vyvolaných těmito náklady či výnosy. Na základě tohoto principu je nutné časové rozlišování nákladů a výnosů.

**Tab. 4.3: Akruální princip dle české legislativy a IFRS**

<b>Česká legislativa</b>	<i>„Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí; není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.“<sup>94</sup></i>
<b>IFRS</b>	Akruální báze zobrazuje výsledky transakcí a jiných nastalých skutečností v období, ve kterém časově a věcně souvisejí, nikoliv v okamžiku realizace příjmů a výdajů peněz, které nastanou v následujícím období. <sup>95</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování.

### *Zásada periodicity vykazování výsledku hospodaření (periodicity)*

Tato zásada je spojena s nepřetržitou existencí podniku a pro sledování stavu, pohybu majetku či zjišťování hospodářského výsledku je nutné stanovit účetní období, za které budou uživatelům poskytovány účetní informace o finanční situaci podniku.

<sup>94</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 3 odst. 1.

<sup>95</sup> IASCF. IAS 1: Presentation of Financial Statements. odst. 25-26.

**Tab. 4.4: Zásada periodicity vykazování výsledku hospodaření dle české legislativy a IFRS**

<b>Česká legislativa</b>	Účetní období dle české legislativy je vymezeno jako nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Účetní období může být vymezeno buď kalendářním rokem, nebo hospodářským rokem, který je definován jako období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Při vzniku účetní jednotky v období tří měsíců před koncem kalendářního roku nebo při zániku účetní jednotky v období tří měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku může být účetní období o příslušnou dobu delší než uvedených dvanáct měsíců. <sup>96</sup>
<b>IFRS</b>	Zveřejňování účetních výkazů je požadováno nejméně jednou ročně. V případě předložení účetní závěrky za období delší či kratší než jeden rok, účetní jednotka uvede důvod zkrácení nebo prodloužení účetního období. <sup>97</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování.

*Zásada oceňování v historických cenách (historical cost)*

Tato zásada určuje, že majetek musí být oceňován pomocí cen platných v době, kdy došlo k jeho pořízení. V úvahu se nebere dopad cenových změn nebo pokles kupní síly peněz. Tato metoda je nejčastěji využívána právě proto, že odráží podmínky existující v dané době.

**Tab. 4.5: Zásada oceňování v historických cenách dle české legislativy a IFRS**

<b>Česká legislativa</b>	Dle české legislativy se majetek a závazky musí oceňovat v okamžiku uskutečnění účetního případu, např.: nákup, vlastní výroba či vznik závazků nebo pohledávek. <sup>98</sup>
<b>IFRS</b>	Ocenění historickými náklady vychází z původních nákladů vynaložených při pořízení aktiv nebo v případě bezúplatného pořízení aktiv z odhadnuté částky, kterou bylo třeba vynaložit na jejich získání v době pořízení. Je to jedna z možných oceňovacích základů. <sup>99</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování.

<sup>96</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 3 odst. 2.

<sup>97</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 18.

<sup>98</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 24-25.

<sup>99</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 25.



#### Zásada oceňování peněžní jednotkou (monetary unit)

Tato zásada vyžaduje, aby byla dodržena měřitelnost pomocí peněžní jednotky v účetních výkazech. Zde je důležitý předpoklad stability peněžní jednotky, tzn., že nebude docházet k poklesu její kupní síly.

**Tab. 4.6: Zásada oceňování peněžní jednotkou dle české legislativy a IFRS**

<b>Česká legislativa</b>	„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, 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>100</sup>
<b>IFRS</b>	Zde není konkrétně určeno, jaká měna má být použita. Je pouze definována tzv. funkční měna, která představuje měnu, která se nejčastěji vyskytuje v transakcích daného podniku. <sup>101</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování.

#### Zásada konzistence mezi účetními obdobími (consistency)

Tato zásada vyžaduje stálost používání účetních metod v jednotlivých účetních obdobích, které na sebe navazují pro zachování srovnatelnosti účetních informací. Jedná se především o způsoby oceňování, metody odepisování, náplň položek ve výkazech apod. Zásada dle české legislativy a IFRS se zaměřuje na stejný účel, ale např. v prezentaci změn účetních politik či opravě chyb se liší. Česká legislativa umožňuje tyto změny vykázat v běžném účetním období, ale dle IFRS je povinné zachytit změny ve všech účetních obdobích, kterých se týkají. Např. dle standard IAS 8 jsou dvě možnosti oprav. Retrospektivní oprava vykázání, kdy je účetní závěrka zveřejňována tak, jakoby k chybě v předchozím období vůbec nedošlo nebo prospektivní aplikace, kdy nové pravidlo např. oceňování se objeví po datu, ke kterému se mění účetní pravidla.<sup>102</sup>

<sup>100</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 4 odst. 12.

<sup>101</sup> IASB. IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.

<sup>102</sup> Volný překlad dle IASB. IAS 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.

**Tab. 4.7: Zásada konzistence mezi účetními obdobími dle české legislativy a IFRS**

<b>Česká legislativa</b>	„Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období. Účetní jednotky mohou uvedené uspořádání a označování a obsahové vymezení a způsoby oceňování změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.“ <sup>103</sup>
<b>IFRS</b>	Účetní jednotka musí mezi účetními obdobími dodržovat stejné zveřejňování a klasifikaci položek obsažených v účetních výkazech. Možnost změny je pouze v případě významné změny činnosti podniku nebo by tato změna zveřejnění a klasifikace vedla k věrnějšímu obrazu skutečnosti či je tato změna vyžádána konkrétním standardem. <sup>104</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování.

*Zásada opatrnosti (prudence, conservatism)*

Tato zásada vyžaduje obezřetnost týkající se vzniku možných ztrát a rizik. V účetnictví by měly být zahrnuty pouze ty výnosy, které byly v daném období skutečně získány. Náklady, ztráty či znehodnocení, které by způsobily vznik ztráty, musí být také vykázány.

**Tab. 4.8: Zásada opatrnosti dle české legislativy a IFRS**

<b>Česká legislativa</b>	Účetní jednotky při oceňování zahrnují jen ty zisky, které byly dosaženy a musí brát v úvahu veškerá předvídatelná rizika či možné ztráty, které se týkají majetku a závazků. <sup>105</sup>
<b>IFRS</b>	V účetních výkazech se požaduje vykázat a zveřejnit podstatu a velikost všech nejistot. Z toho tedy plyne, že majetek a výnosy nesmí být nadhodnocovány a naopak ztráty či závazky nesmí být podhodnocovány. <sup>106</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování.

<sup>103</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 odst. 4.

<sup>104</sup> Volný překlad dle IASB. IAS 1: Presentation of Financial Statements, čl. 33.

<sup>105</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 4.

<sup>106</sup> IASB. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, čl. 37.

### Zásada objektivit y účetních informací (objektivit y, neutrality)

Tato zásada vyžaduje, aby se změny v rozvaze uváděly tehdy, kdy jsou objektivně zjištěny a vycházejí z ověřitelných skutečností.

**Tab. 4.9: Zásada objektivit y účetních informací dle české legislativy a IFRS**

<b>Česká legislativa</b>	České legislativa tuto problematiku nazývá průkaznost. „Účetnictví je průkazné, pokud všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci.“ <sup>107</sup>
<b>IFRS</b>	V tomto ohledu se spíše uplatňuje zásada obsahu před formou (substance over form). Finanční informace je užitečná pouze pokud je relevantní a zároveň věrně zobrazuje to, co má. <sup>108</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování.

### Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti (true and fair view)

Všechny výše uvedené zásady by měly vést k tomu, aby byla dodržena tato zásada o věrném a poctivém zobrazení skutečnosti.

**Tab. 4.10: Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti dle české legislativy a IFRS**

<b>Česká legislativa</b>	Účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz o finanční situaci podniku účetní jednotky. Věrné zobrazení je tehdy, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je zobrazen v souladu s účetními metodami dle zákona o účetnictví. Poctivé zobrazení je v případě použití účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. <sup>109</sup>
<b>IFRS</b>	Účetní jednotka musí zobrazit věrně finanční pozici a výkonnost podniku a peněžní toky účetní jednotky. Věrné zobrazení vyžaduje důvěryhodné zobrazení efektů transakcí, jiných událostí a podmínek v souladu s definicemi a kritérii pro vykázání aktiv, pasiv výnosů a nákladů uvedených v Koncepčním rámci. <sup>110</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování.

<sup>107</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 8 odst. 4.

<sup>108</sup> Volný překlad dle FASB. Statement of Financial Accounting concepts No. 8.

<sup>109</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 odst. 1-2.

<sup>110</sup> Volný překlad dle IASB. IAS 1: Presentation of Financial Statements, čl. 15.

## 4.3 KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNÍCH INFORMACÍ

Jeden z hlavních úkolů účetních výkazů je poskytování informací uživatelům a pomáhat v rozhodovacím procesu. Právě tyto účetní výkazy by měly obsahovat určité vlastnosti, tj. kvalitativní charakteristiky, které by pomáhaly odlišit uživatelům, jaké informace jsou pro ně nejdůležitější a které naopak méně důležité.

*Český zákon o účetnictví* vyžaduje, aby účetnictví bylo vedeno:<sup>111</sup>

- *správně*, tj. neodporuje zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům a ani neobchází jejich účel,
- *úplně*, tj. pokud účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, sestavila účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, zveřejnila veškeré informace a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy,
- *průkazně*, tj. pokud účetnictví účetní jednotky je průkazné a všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné (§33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci,
- *srozumitelné*, tj. pokud účetnictví umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů a účetních záznamů a lze určit vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy,
- účetnictví je vedeno tak, aby zaručovalo trvalost účetních záznamů.

Účetní závěrka musí také obsahovat informace, které jsou dle zákona o účetnictví následující:<sup>112</sup>

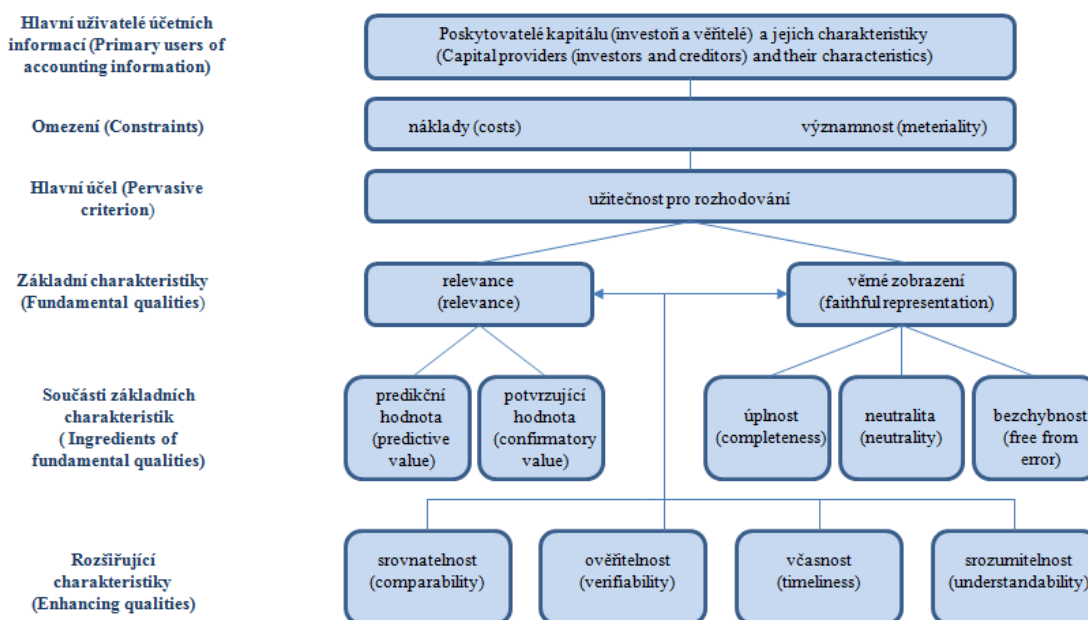
- *spolehlivé*, tj. pokud je informace získaná ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její získání, pokud tyto náklady nepřevýší přínosy plynoucí z této informace,
- *srovnatelné*, tj. že nedochází ke změnám účetních metod nebo uspořádání a označování položek účetní závěrky,

<sup>111</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 8 odst. 1-6.

<sup>112</sup> Tamtéž, § 19 odst. 6.

- srozumitelné,
- významné, tj. pokud její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá.

IFRS upravuje tuto problematiku z hlediska stanovené kvality informací, které jsou obsaženy v účetních výkazech. Srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost byly původními kvalitativními charakteristikami. V rámci konvergence IFRS a US GAAP došlo k jejich nahrazení jinými termíny, které jsou obsaženy v novelizované části Koncepčního rámce.<sup>113</sup> Schéma kvalitativních charakteristik a jejich vzájemná vazba je zobrazeno na obrázku č. 4.1.



Obr. 4.1: Vazby mezi kvalitativními charakteristikami

Zdroj: Upraveno dle KIESO, D.E., WEYGANDT, J. J., WARFIELD, T. D., Intermediate Accounting: IFRS Edition, Volume 1, s 44.

Účetní informace je *relevantní*, pokud ovlivňuje ekonomická rozhodnutí uživatelů tím způsobem, že jim umožní hodnotit minulé a předvídat budoucí události. Potvrzující hodnota podává zpětnou vazbu vzhledem k odhadům v minulosti a predikční hodnota

<sup>113</sup> FASB. Statement of Financial Accounting Concepts No.8.

umožňuje předvídat budoucnost. Obě tyto hodnoty jsou navzájem propojené, jelikož informace, které mají predikční hodnotu, mohou mít zároveň i potvrzující hodnotu.

*Věrné zobrazení* spočívá v tom, že účetní informace musí věrně vyobrazovat účetní transakci a jiné další události tak, jak skutečně nastaly. Tento popis musí být úplný, neutrální a bezchybný. *Úplný popis* obsahuje všechny informace včetně všech doplňujících vysvětlení, které jsou nutné pro pochopení situace. Opomenutí některé položky může způsobit, že informace budou nepravdivé či zavádějící a tím pádem se stávají významově nespolehlivými a nedostatečnými. Účetní informace musí být *neutrální*, tzn. bez zaujatosti či ovlivnění. Bezchybnost lze chápat jako stoprocentní přesnost, je spojena spíše s absencí chyb a opomenutí v popisu skutečnosti a procesu zveřejňování informací.<sup>114</sup>

Je důležité, aby účetní informace splňovala jak požadavek relevance, tak i věrné zobrazení. Tyto dvě kvalitativní charakteristiky jsou nadále rozvinuty dalšími čtyřmi doplňujícími charakteristikami:<sup>115</sup>

- *srovnatelnost* umožňuje uživatelům porovnávat účetní závěrky více subjektů, aby mohli lépe porozumět finanční a výkonnostní pozici podniku,
- *ověřitelnost* zajistí, že různí kvalifikovaní a nezávislí uživatelé neposoudí stejnou skutečnost jiným způsobem, ověření informací může být přímé (kontrola pokladní hotovosti) či nepřímé (kontrola vstupních dat dle metod výpočtu),
- *včasnost* spočívá v poskytnutí informací ve správný čas, tj. v době, kdy je uživatelé potřebují,
- *srozumitelnost* je podstatná vlastnost informací uváděných v účetní závěrce pro uživatele, je zde předpoklad, že uživatel má dodatečné znalosti podnikatelských a ekonomických aktivit i účetnictví.

Dále musí být brány v úvahu další dvě omezující podmínky. Relevance informací je ovlivněna *významností a porovnáním nákladů a přínosů*. Pokud by vynechání nebo chybné uvedení informace mohlo ovlivnit ekonomické rozhodování, je informace významná.

---

<sup>114</sup> Volný překlad dle IASB. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, odst. 24-48.

<sup>115</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 19.

Porovnání nákladů a přínosů spočívá v tom, že náklady spojené s přípravou, zveřejněním, analýzou a interpretací dat, které jsou obsaženy v účetních výkazech, by neměly převyšovat užitek pro uživatele.

## **4.4 DEFINICE ZÁKLADNÍCH PRVKŮ ÚČETNÍCH VÝKAZŮ**

*Česká legislativa* tyto základní prvky účetních výkazů přímo neupravuje. V rámci Vyhlášky č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhlášky k podvojnému účetnictví, §5 - §19, a Českých účetních standardů jsou vymezeny obsahové náplně jednotlivých položek účetních výkazů, podle kterých se lze řídit.

*IFRS* oproti české legislativě řeší problematiku definic základních prvků účetních výkazů a vychází z původní verze Koncepčního rámce z roku 1989. Základními prvky účetních výkazů dle Koncepčního rámce jsou zobrazeny v tabulce č. 4.11.<sup>116</sup>

---

<sup>116</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 21 - 24

**Tab. 4.11: Základní prvky účetní závěrky dle IFRS**

<p><b>Majetek / Aktiva (Assets)</b></p>	<p>Majetek je zdroj, který vznikl výsledkem minulých skutečností a očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Minulou skutečností lze chápat jako nákup, vlastní výrobu či vklad, na jejichž základě podnik kontroluje majetek a má právo s ním disponovat. Budoucím ekonomickým prospěchem se rozumí jeho potenciál přispět přímo či nepřímo k toku peněz, který se může projevit různým způsobem. Majetek může být např. použit k výrobě výrobků, poskytování služeb, prodán, použit k vypořádání závazku nebo rozdělen mezi vlastníky.</p>
<p><b>Závazky /Pasiva (Liabilities)</b></p>	<p>Závazek je současná povinnost, která vznikla na základě minulých skutečností, jejíž vypořádání pravděpodobně vyústí v odtok ekonomického prospěchu (aktiv) z podniku. Podnik má současnou povinnost nebo odpovědnost jednat určitým způsobem. Závazek může vzniknout na základě smlouvy, požadavků právních předpisů nebo jako důsledek vztahů s obchodními partnery. Důležité je rozlišit současný a budoucí závazek. Závazek běžně vzniká až v době, kdy je aktivum dodáno nebo podnik uzavře neodvolatelnou smlouvu o jeho pořízení. Závazek může být vypořádán peněžní úhradou, převodem jiných aktiv, poskytnutím služeb, nahrazením stávajícího závazku závazkem jiným, atd.</p>
<p><b>Vlastní kapitál (Equity)</b></p>	<p>Vlastní kapitál vzniká jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků. Může být členěn např. na položky vložené do podniku jeho vlastníky a položky vytvořené vlastní činností podniku. Významnou součástí vlastního kapitálu je výsledek hospodaření dosažený za běžné období, který je vyčíslený jako rozdíl výnosů a nákladů.</p>
<p><b>Výnosy (Income)</b></p>	<p>Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období ve formě zvýšení aktiv nebo snížení závazků, které vede ke zvýšení vlastního kapitálu jinak, než vkladem vlastníků. Výnosy mohou být rozčleněny na výnosy z běžného období (revenues), jsou to např. tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb. Nebo na přínosy (gains), které vznikají při prodeji dlouhodobého majetku, znehodnocení majetku či v rámci finančních operací.</p>
<p><b>Náklady (Expenses)</b></p>	<p>Náklady představují snížení ekonomického prospěchu ve formě zvýšení závazků, úbytku aktiv či snížení užitečnosti aktiv. To vede ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než rozdělením prostředků vlastníků. Náklady lze členit na náklady z běžné podnikatelské činnosti (expenses), jsou to např. náklady na prodané výkony či mzdy. Nebo na ztrátu (losses), která vzniká v důsledku živelných pohrom, prodeje majetku, změny měnových kurzů či úrokových sazeb.</p>

Zdroj: Vlastní zpracování dle DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 21 – 24.



## 4.5 ZPŮSOBY OCEŇOVÁNÍ

Dle české legislativy se majetek a závazky oceňují k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne či k okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje. V případě uskutečnění účetního případu se používají následující oceňovací základny:<sup>117</sup>

- *pořizovací cena* představuje hodnotu, za kterou byl majetek pořízen a náklady související s jeho pořízením,
- *reprodukční pořizovací cena* je cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- *vlastní náklady u zásob* jsou souhrnem přímých nákladů vynaložených na vlastní činnost (výroba) či náklady nepřímé, které se vztahují k výrobě či jiné činnosti,
- *vlastní náklady u hmotného majetku či nehmotného majetku* mimo pohledávek vytvořené vlastní činností,
- *1 Kč*, kterou jsou oceňovány kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena,
- *vážený aritmetický průměr* lze použít při úbytích stejného druhu zásob a cenných papírů nebo *FIFO (first in, first out)*, kdy první cena pro ocenění přírůstku majetku se použije jako první cena pro ocenění úbytku majetku.

V okamžiku, kdy je sestavována účetní závěrka, se majetek a závazky oceňují *reálnou hodnotou*. Reálnou hodnotu lze chápat jako tržní hodnotu, která je vyhlášená na evropském či zahraničním regulovaném trhu k okamžiku ne pozdějšímu, než je okamžik ocenění a nejvíce se blížícímu okamžiku ocenění. Reálnou hodnotou se oceňují např. cenné papíry s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, cenných papírů představujících účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou, deriváty, finanční umístění a technické rezervy pojišťoven apod.<sup>118</sup>

Dle *IFRS* se oceňuje dle metod obsažených v Koncepčním rámci. Zde je oceňování chápáno jako metodický prvek, který zásadně ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací. Pro přijatý způsob oceňování musí být splněn předpoklad trvání podniku

<sup>117</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 25 odst. 5.

<sup>118</sup> Tamtéž, § 27 odst. 5.

v dohledné budoucnosti. Pokud podnik ukončí svou činnost, přístup k oceňování bude přehodnocen. V Koncepčním rámci jsou definovány následující oceňovací metody:<sup>119</sup>

- *historické náklady (historical cost)* charakterizují ocenění, které vychází z původních nákladů vynaložených na pořízení aktiv (z pořizovacích cen či výrobních nákladů) nebo v případě bezúplatného pořízení aktiv z odhadnuté částky, kterou by bylo nutné vynaložit na jejich získání v době pořízení; závazky jsou oceňovány v částce, kterou bude třeba podle očekávání vynaložit na úhradu závazku; v současnosti se tato metoda řadí ve většině systémů finančního účetnictví mezi nejpoužívanější,
- *běžná cena (current cost)* nazývaná též *reprodukční cena* je cena, která by musela být vynaložena, kdyby byla stejná či obdobná položka majetku pořizována v současnosti; závazky jsou oceňovány v nediskontované částce peněz, kterou by bylo třeba vynaložit k vypořádání závazku k datu ocenění,
- *realizovatelná (vypořádací) hodnota (realisable/settlement value)* představuje úroveň peněžních prostředků, které by bylo možné získat prodejem aktiv za normálních podmínek; tato metoda oceňování odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice účetní jednotky, která bere v úvahu prodej majetku; závazky jsou oceňovány v nediskontovaných částkách peněz, které bude nutné dle očekávání vynaložit k úhradě závazků v běžném podnikání k datu ocenění,
- *současná hodnota (present value)* je metoda oceňování, při které jsou aktiva oceněna v diskontované hodnotě budoucích čistých příjmů peněz, které bude aktivum dle očekávání vytvářet v běžném podnikání; současná hodnota je především přístupem umožňující vnášet do ocenění užívaného pro různé účely faktor času; závazky jsou oceňované v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, které budou za normálních podmínek dle očekávání v budoucnu k jejich úhradě.
- *fair value („reálná hodnota“)* je taková metoda ocenění, která by odrážela tržní hodnotu k datu ocenění; důležitým požadavkem je to, že fair value nevychází z podmínek účetní jednotky nýbrž z podmínek trhu (market view); jedná se o cenu, která by mohla být sjednána mezi svobodně, bez nátlaku se rozhodujícími znalými

---

<sup>119</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 25-27.

partnery na trhu, kdy hlavním motivem této transakce je profit obou stran; při zjištění fair value je vždy upřednostňována cena aktivního trhu<sup>120</sup>

## **4.6 POŽADAVKY NA OBSAHOVÉ VYMEZENÍ POLOŽEK V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE**

Dle české legislativy se účetní závěrka skládá z rozvahy, výkazu zisků a ztrát (výsledovka) a přílohy k účetním výkazům. Vzhledem k tomu, že účetních výkazů v účetní závěrce dle IFRS je podstatně více, komparace je zaměřena pouze na tyto tři účetní výkazy.

### **4.6.1 ROZVAHA**

Rozvaha představuje nejdůležitější účetní výkaz podniku, který je vytvořen tak, aby zobrazil situaci podniku ke konkrétnímu datu. Poskytuje přehled majetku účetní jednotky, jak z hlediska jeho struktury, tak i zdrojů krytí. Rozvaha je sestavena ze dvou částí dle tzv. bilančního principu, který poskytuje dva pohledy na majetek podniku. Levá strana rozvahy, která je nazvána aktiva, rozděluje majetek dle jeho struktury. Pravá strana rozvahy, nazvána pasiva, naopak zobrazuje použité zdroje na jeho financování. Bilanční rovnice tedy vypadá následovně:

$$\text{AKTIVA (majetek)} = \text{PASIVA (zdroje krytí)}$$

Z rozvahy lze také zjistit výsledek hospodaření, a to porovnáním stran aktiv a pasiv. Podnik dosáhne zisku, pokud aktiva přesahují pasiva, naopak ztráty dosahuje při převaze pasiv nad aktivy.

---

<sup>120</sup> aktivní trh lze chápat jako trh, na němž se obchoduje se stejnorodými položkami, obvykle je možno kdykoliv najít kupce a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci a informace o cenách jsou veřejně dostupné

Dle české legislativy je uspořádání rozvahy řešeno dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Aktiva jsou řazena od nejméně likvidních k nejlíkvídnějším a pasiva v pořadí vlastní kapitál, dlouhodobé a krátkodobé závazky. V tabulce č. 4.12 je zobrazen zjednodušený formát rozvahy a obsahové vymezení rozvahy dle požadavků české legislativy.

**Tab. 4.12: Základní struktura rozvahy dle české legislativy**

AKTIVA	PASIVA
<b>A. Pohledávky za upsaný kapitál</b>	<b>A. Vlastní kapitál</b>
<b>B. Dlouhodobý majetek</b>	I. Základní kapitál
I. Dlouhodobý hmotný majetek	II. Kapitálové fondy
II. Dlouhodobý nehmotný majetek	III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku
III. Dlouhodobý finanční majetek	IV. Výsledek hospodaření minulých let
<b>C. Oběžná aktiva</b>	V. Výsledek hospodaření běžného účetního období
I. Zásoby	<b>B. Cizí zdroje</b>
II. Dlouhodobé pohledávky	I. Rezervy
III. Krátkodobé pohledávky	II. Dlouhodobé závazky
IV. Krátkodobý finanční majetek	III. Krátkodobé závazky
<b>D. Časové rozlišení</b>	IV. Bankovní úvěry a výpomoci
	<b>C. Časové rozlišení</b>
<b>Aktiva celkem</b>	<b>Pasiva celkem</b>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Přílohy č. 1 Vyhlášky č. 500/2002.

Dle *IFRS* je sestavování a uspořádání rozvahy tvořeno podle standardu IAS 1, ve kterém jsou vymezeny minimální požadavky pro její sestavení. Podmínky zobrazení jednotlivých položek rozvahy jsou dále upraveny dalšími samostatnými standardy. Aktiva a závazky jsou členěny na krátkodobé a dlouhodobé. Účetní jednotka může řadit položky aktiv dle jejich likvidnosti, pokud tento způsob prezentace bude přinášet relevantnější informace, než by přineslo členění aktiv a pasiv na krátkodobé a dlouhodobé. Avšak oba přístupy lze kombinovat. Pasiva jsou obvykle řazena od krátkodobých závazků, přes dlouhodobé závazky až po vlastní kapitál a závazky. Krátkodobost či dlouhodobost aktiv a závazků lze dle standardu definovat několika následujícími způsoby:<sup>121</sup>

<sup>121</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 80-81.

- prostřednictvím časového intervalu, kdy za krátkodobá jsou považována taková aktiva a závazky, které se přemění na peníze za dobu kratší než dvanáct měsíců ode dne sestavení rozvahy,
- prostřednictvím vymezení vztahu a aktiva či závazku k délce provozního cyklu, tj. že krátkodobá aktiva a závazky jsou uhrazeny v průběhu provozního cyklu,
- prostřednictvím účelu použití, kdy jsou aktiva a závazky drženy primárně za účelem obchodování,
- prostřednictvím peněz či peněžních ekvivalentů.

V tabulce č. 4.13 jsou uvedeny minimální požadované informace, které by měly být v rozvaze uvedeny.

**Tab. 4.13: Základní struktura rozvahy IFRS dle minimálních požadavků IAS 1**

<b>AKTIVA</b>	<b>PASIVA</b>
Pozemky, budovy a zařízení	Emitovaný kapitál a rezervní fondy
Investice do nemovitostí	Menšinový podíl
Nehmotná aktiva	
Investice oceňované ekvivalenční metodou	Rezervy
Odložené daňové pohledávky	Odložené daňové závazky
Finanční aktiva (nezahnutá do jiných vyjmenovaných položek)	Finanční závazky (nezahnuté v jiných položkách)
Pohledávky z titulu běžných daní	Závazky z titulu běžných daní
Biologická aktiva	Obchodní a jiné závazky
Aktiva držena k prodeji (viz IFRS 5)	Závazky, které jsou součástí celků určených k prodeji (viz IFRS 5)
Zásoby	
Obchodování a jiné pohledávky	
Peníze a peněžní ekvivalenty	

Zdroj: Upraveno dle IASB, IAS 1 – Presentation of financial statements.

Standard IAS 1 obsahuje tento stručný výčet položek, které je třeba zveřejnit přímo v rozvaze. Pokud je však položka, která není součástí minimálního výčtu položek,

významná, je povinností účetní jednotky tuto položku uveřejnit buď přímo v rozvaze, nebo v komentáři k účetním výkazům. Pokud by tak účetní jednotka neučinila, mohlo by to negativně ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky. Dle IAS 1 musí být v rozvaze uvedeny samostatně i další položky aktiv:

- aktiva se specifickou povahou či likvidností,
- aktiva s odlišným způsobem oceňování,
- aktiva se specifickou funkcí v rámci účetní jednotky.

Závazky jsou v rozvaze zveřejněny v samostatných položkách s ohledem na významnou výši určitého typu závazků dle jejich podstaty či typu a podle doby splatnosti.<sup>122</sup>

#### **4.6.2 VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT**

Dle *české legislativy* tento výkaz zisků a ztrát, neboli výsledovka, zachycuje hospodářský výsledek podniku. Zobrazuje vynaložené náklady a dosažené výnosy v jednotlivých oblastech podnikatelské činnosti. Slouží také jako nástroj ke zjištění základu pro výpočet daňové povinnosti. Účetní jednotka může sestavovat výsledovku v horizontálním či vertikálním členění. Ze zákona o účetnictví plyne, že náklady a výnosy musí být zaúčtovány do období, se kterým věcně a časově souvisejí, tj. kdy jsou tyto náklady a výnosy skutečně realizovány a nikoli v období, kdy proběhla související platba. Provozní výnosy a náklady mohou být členěny druhově či účelově. Česká republika přejala dva vertikální formáty tohoto výkazu (A a C), které jsou vymezené ve 4. účetní směrnici EU. Formát s druhovým členěním nákladů je od roku 2004 doplněn možností sestavovat výkaz zisků a ztrát i v účelovém členění nákladů. Obecně pro oba formáty ovšem platí, že výsledek hospodaření se sleduje odděleně za provozní, finanční a mimořádnou činnost. Formáty účelového i druhového výkazu zisků a ztrát jsou podrobně popsány v Přílohách č. 2 a č. 3 Vyhlášky č. 500/2002. V tabulce č. 4.14 je zachyceno schéma vertikálního formátu výkazu zisků a ztrát.

---

<sup>122</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 82.

Tab. 4.14: Vertikální formát výkazu zisku a ztráty

<b>VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT</b>	
	Provozní výnosy členěné dle druhu nebo účelu
	- Provozní náklady členěné dle druhu nebo účelu
<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	
	Finanční výnosy
	- Finanční náklady
<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	
	- Daň z příjmů za běžnou činnost
<b><i>Výsledek za běžnou činnost</i></b>	
	Mimořádné výnosy
	- Mimořádné náklady
	- Daň z příjmů z mimořádné činnosti
<b>Mimořádný výsledek hospodaření</b>	
<b><i>Výsledek hospodaření za účetní období</i></b>	

Zdroj: Vlastní zpracování dle Přílohy č. 2 a 3 Vyhlášky č. 500/2002.

Hlavní cíl výkazu zisků a ztrát *dle IFRS* je odlišný od české legislativy. Dle standardu IAS 1 z roku 2007 je povinností vykázat položky úplného výsledku hospodaření (comprehensive income) dosaženého účetní jednotkou za uplynulé účetní období a také položky, které ovlivnily jeho výši v rámci samostatného výkazu o úplném výkazu hospodaření (statement of comprehensive income). Úplný výsledek hospodaření zahrnuje nejen veškeré náklady a výnosy ovlivňující v daném účetním období výši zisku či ztráty účetní jednotky, ale také ostatní změny vlastního kapitálu, které nejsou vyvolány transakcemi vlastníků. Tyto ostatní změny jsou označovány jako ostatní výsledky hospodaření.

Položky ve výkazu o úplném výsledku hospodaření mohou být prezentovány buď v *rámci jednoho výkazu* či v *rámci dvou výkazů*. V rámci jednoho výkazu o úplném výsledku hospodaření jsou zahrnuty veškeré výnosy a náklady zachycené s dopadem do výsledku hospodaření či přínosy a ztráty vytvořené kapitálovým způsobem. V rámci dvou výkazů je zahrnuta výsledovka (jsou zde vykazovány zisky či ztráty) a výkaz o úplném výsledku hospodaření. V tomto případě na sebe oba výkazy navazují a to tak, že výkaz o úplném výsledku hospodaření přebírá zisk či ztrátu z výsledovky a doplňuje ostatní výsledky, které jsou nezbytnou součástí úplného výsledku hospodaření.<sup>123</sup>

V rámci standardu IAS 1 jsou formulovány minimální požadavky na strukturu výkazu o úplném výsledku hospodaření, které jsou uvedeny v tabulce č. 4.15.

---

<sup>123</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 277-279.



Tab. 4.15: Základní struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření dle standardu IAS 1

MINIMÁLNÍ STRUKTURA INFORMACÍ PREZENTOVANÝCH VE VÝKAZU O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	
Výnosy (revenue – upraveno v IAS 18)	
Finanční náklady	
Podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	
Daňové náklady	
Zisk (ztráta) z ukončovaných činností po zdanění	
Zisky (ztráty) z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností	
<b>Zisk nebo ztráta</b>	
Jednotlivé složky „ostatního výsledku hospodaření“	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• položky, které mohou být v budoucnu reklasifikovány do výsledku hospodaření</li> <li>• položky, které se v budoucnu nestanou součástí výsledku hospodaření (u nichž nemůže dojít k reklasifikaci)</li> </ul>	
Podíly na „ostatních výsledcích hospodaření“ přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	
<b>Úplný výsledek hospodaření</b>	
Zisky či ztráty	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• připadající na menšinový podíl</li> <li>• připadající vlastníkům mateřské společnosti</li> </ul>	
Úplný výsledek hospodaření	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• připadající na menšinový podíl</li> <li>• připadající vlastníkům mateřské společnosti</li> </ul>	

Transakce ovlivňující hospodářský výsledek (lze vykázat ve výsledovce jako samostatný výkaz)

Ostatní výsledky hospodaření

Alokace zisku/ztráty vlastníkům

Alokace úplného výsledku hospodaření vlastníkům

Zdroj: Upraveno dle DVOŘÁKOVÁ, D. , Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 279.

### 4.6.3 PŘÍLOHA / KOMENTÁŘ K ÚČETNÍM VÝKAZŮM

V příloze (komentáři) účetní jednotka je povinna uvést ty skutečnosti, které by mohly ovlivnit účetní jednotky v posouzení finanční pozice podniku a jeho výkonnosti. Hlavním cílem je především to, aby bylo uživatelům podáno takové množství informací, které by pomohlo hlouběji proniknout do obsahu jednotlivých položek vykazovaných v rozvaze a výkazu zisků a ztrát.

Dle české legislativy je obsahová náplň Přílohy vymezena § 39 Vyhlášky č. 500/2002. Příloha by měla obsahovat následující informace:<sup>124</sup>

<sup>124</sup> Vyhláška č. 500/2002, § 39.

- vznik zahájení činnosti účetní jednotky,
- sídlo účetní jednotky,
- uvedení výše vkladu účetní jednotky,
- popis organizační struktury účetní jednotky,
- výši půjček či úvěrů,
- informace o obecných účetních zásadách,
- informace o odchylkách účetních metod,
- způsob oceňování.

*IFRS* požadují, aby komentář k účetní závěrce obsahoval informace, které umožní uživateli lepší porozumění účetním výkazům. Základní požadavky jsou formulovány v rámci standardu IAS 1. Obvykle jsou informace v komentáři seřazeny následujícím způsobem:<sup>125</sup>

- prohlášení o shodě s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví,
- informace o použití oceňovacíchází a ostatních účetních politikách aplikovaných při zveřejnění účetních výkazů,
- doplňující informace o položkách obsažených v rozvaze, výsledovce, výkazu peněžních toků a výkazu změn ve vlastním kapitálu,
- ostatní zveřejňované položky, které zahrnují informace o sídle či právní formě účetní jednotky, popis povahy podnikových operací, hlavní činnost účetní jednotky či název mateřského podniku.

---

<sup>125</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 297-298.

## 5 ANALÝZA ÚČETNÍCH VÝKAZŮ VYBRANÝCH PODNIKŮ DLE IFRS A ČESKÉ LEGISLATIVY

V této kapitole je provedena analýza vybraných oblastí účetních výkazů vybraných podniků sestavených dle IFRS, jejichž cenné papíry jsou kótované na burze cenných papírů. Prostřednictvím této analýzy budou vyzdvíženy nejen rozdíly mezi českou legislativou a IFRS, ale také rozdíly mezi účetními výkazy samotných podniků. K této analýze byly vybrány podniky, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na Burze cenných papírů Praha.<sup>126</sup> Jedná se o následující podniky reprezentující různá odvětví:

- Autosalon AAA Auto
- ČEZ
- Erste Group Bank
- Fortuna
- Komerční banka
- NWR
- Philip Morris
- Škoda Auto
- Telefonica O2
- Unipetrol

Bankovní sektor reprezentují Erste Group Bank a Komerční banka. Erste Group Bank, v České republice známá pod názvem Česká spořitelna, se řadí k prvním spořitelnám v Rakousku. Komerční banka, a.s. je mateřskou společností skupiny KB a je součástí mezinárodní skupiny Sociétés Générales.

Z oblasti výroby či prodeje automobilů lze uvést Škoda Auto a AAA auto. Škoda Auto se řadí mezi největší výrobce automobilů na světě a počátky společnosti se datují od roku 1895. Už přes 20 let je také součástí koncernu Volkswagen. Autosalon AAA Auto je na

---

<sup>126</sup> BURZA CENNÝCH PAPÍRŮ V PRAZE. Vybrané emise.

trhu již 21 let a řadí se mezi největší prodejce aut a své pobočky má také na Slovensku a v Rusku.

Z oblasti průmyslové výroby lze uvést ČEZ, NWR či Unipetrol. ČEZ se řadí mezi přední výrobce a poskytovatele elektřiny a Společnost ČEZ je jádrem rozsáhlé skupiny firem, mezi jejíž aktivity patří mimo jiné těžba surovin, jaderný výzkum, projektování a výstavby energetických zařízení apod. NWR je jeden z předních výrobců černého uhlí a koksu ve střední Evropě a Unipetrol je vedoucí skupinou v oblasti zpracování ropy a petrochemie.

Do oblasti tabákových výrobků lze řadit společnost Philip Morris, která je výrobcem i prodejcem domácích i mezinárodních cigaret, např. Marlboro, L&M, Red&White apod. Oblast telekomunikací reprezentuje Telefonica O2, která je předním operátorem na českém trhu a v současnosti provozuje téměř sedm milionů mobilních a pevných linek. Fortuna Entertainment Group se řadí mezi největší středoevropské provozovatele kurzových sázek a oproti ostatním společnostem byla založena teprve v roce 2009. Původem česká společnost se rozrostla i na slovenský, polský a maďarský trh.

V následujících podkapitolách je provedena analýza výročních zpráv daných podniků z roku 2011, které vykazují účetní závěrku dle IFRS a jsou vyzdvíženy rozdíly oproti české účetní legislativě.

## **5.1 ZPŮSOB VYKAZOVÁNÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ**

V této kapitole jsou blíže zkoumány výkazy zisku a ztráty vybraných výše uvedených podniků. Dle IFRS je možné informace o úplném výsledku hospodaření prezentovat, buď v rámci jednoho výkazu, kde jsou zachycené veškeré výnosy a náklady, nebo v rámci dvou výkazů, a to výsledovky (výkaz zisku a ztráty), a navazujícího výkazu o úplném výsledku hospodaření. Po důkladném průzkumu konkrétních konsolidovaných účetních závěrek lze zjistit, která z variant vykazování převažuje. Z tabulky č. 5.1 je patrné, že více společností sestavuje výsledovku v rámci dvou výkazů.

**Tab. 5.1: Způsob sestavování výkazu zisku a ztráty vybraných podniků**

Název podniku	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty & Konsolidovaný výkaz o úplném výsledku hospodaření	Konsolidovaný výkaz o úplném výsledku hospodaření
Autosalon AAA Auto		x
ČEZ	x	
Erste Group Bank	x	
Fortuna	x	
Komerční banka	x	
NWR	x	
Philip Morris		x
Škoda Auto	x	
Telefonica O2		x
Unipetrol		x
<b>celkem</b>	<b>6</b>	<b>4</b>

Vlastní zpracování.

Lze konstatovat, že se tento účetní výkaz od české legislativy značně liší ve formě sestavování. Více společností sestavuje dva výkazy o hospodaření podniku, pouze 4 podniky výsledky hospodaření sestavují v jednom výkazu. Dle Vyhlášky č. 500/2002 je možné prezentovat pouze jeden výkaz, nikoli dva. Závazný formát výkazu zisku a ztráty není dle IFRS oproti české legislativě předepsán a z tohoto důvodu každý podnik může tento výkaz sestavovat dle vlastních potřeb a vzájemně se od sebe mohou lišit.

Lze vytyčit i další odlišnosti v oblasti zobrazených položek. Výkaz zisku a ztráty dle české legislativy končí položkou *Výsledek hospodaření před zdaněním*, zatímco výkaz o úplném výsledku hospodaření dle IFRS sice končí položkou *Úplný výsledek za období*, ale následně je ve výkazu dále uvedeno rozdělení zisku mezi vlastníky společnosti.

## 5.2 PODOBNOST INFORMACÍ OBSAŽENÝCH V ROZVAZE

Tato kapitola je zaměřena na sestavování rozvahy dle minimálních požadavků standardu IAS 1. Stejně jako tomu je u výkazu zisku a ztráty, také rozvaha nemá závaznou předepsanou formu sestavování oproti české legislativě. Účetní jednotky vykazují aktiva a závazky podle jejich likvidity místo členění na oběžná či stálá, pouze pokud toto sestavování podává relevantnější a spolehlivější informace. Z tohoto důvodu se mohou objevovat odlišnosti ve formátu rozvahy dle IFRS, protože každý podnik může sestavovat rozvahu na základě svých potřeb. V tabulce č. 5.2 je uveden počet podniků sestavujících rozvahu dle minimálních požadavků IAS 1 a počet podniků sestavujících rozsáhlejší formát rozvahy.

*Tab. 5.2: Způsob sestavování rozvahy vybraných podniků*

Název podniku	Rozvaha dle minimálních požadavků IAS 1	Rozvaha dle potřeb podniku
Autosalon AAA Auto	x	
ČEZ		x
Erste Group Bank	x	
Fortuna		x
Komerční banka		x
NWR		x
Philip Morris	x	
Škoda Auto	x	
Telefonica O2	x	
Unipetrol		x
<b>celkem</b>	<b>5</b>	<b>5</b>

Vlastní zpracování.

Tato tabulka demonstruje vyváženost způsobu sestavování rozvahy, ale skutečně to závisí na konkrétním podniku, jakou formu sestavování rozvahy dle IFRS se rozhodne prezentovat. Z výše uvedených podniků, které nesestavují rozvahu jen dle minimálních požadavků, lze uvést Komerční banku, jejíž rozvaha např. obsahuje aktivní položku *Majetkové účasti v přidružených společnostech*. Tato položka se v rozvaze dle české

legislativy nevyskytuje. Rozvaha podniku ČEZ obsahuje např. položku *Jaderné palivo*, které by se dle minimálních požadavků mohlo řadit pouze pod Dlouhodobý hmotný majetek nebo položku *Zásoby fosilních paliv*, které by bylo možné řadit pouze v položce Zásoby. Česká legislativa upravuje formát rozvahy ve Vyhlášce č. 500/2002<sup>127</sup>, ve které je závazné uspořádání předepsáno, pouze se připouští podrobnější členění, případně i sloučení ve vymezených případech.

V některých konsolidovaných rozvahách, např. u AAA Auto či Škoda Auto je položka *Aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji*. Pokud se podnik rozhodne v budoucnu ukončit určitou podnikatelskou činnost, významně to ovlivňuje další vývoj podniku a tato informace je pro uživatele účetních informací velice důležitá. Standard IFRS 5 - *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti* upravuje zachycení a zveřejnění této informace. Předmětem standardu jsou dlouhodobá aktiva, která nejsou určena v budoucnu k používání, nýbrž vzhledem k záměru účetní jednotky k prodeji. Tato aktiva mohou být klasifikovaná aktiva v dřívější době používaná, zároveň ale i aktiva, která už byla nakoupena s úmyslem dalšího prodeje (vylučují se běžné zásoby zboží). Tato položka se také v rozvaze dle české legislativy nevyskytuje.

### 5.3 ZPŮSOB OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb A MATERIÁLU

Tato podkapitola je zaměřena na metodu používanou pro oceňování zásob a materiálu při jeho výdeji či spotřebě. Při ocenění spotřeby zásob se může využít dvou technik<sup>128</sup>, a to individuálního ocenění a ocenění pomocí tzv. nákladových vzorců. V případě individuálního ocenění se jedná o zásoby, které nejsou běžně zaměnitelné a mají individuální charakter (např. automobily). Podle nákladových vzorců se může využít buď metody FIFO (first-in, first-out) nebo váženého aritmetického průměru. Obě metody se vyskytují v české legislativě také. Metoda LIFO v ČR není povolena vůbec, v IFRS byla povolena do prosince roku 2003. Lze říci, že dle IFRS a české legislativy se nevyskytují odlišnosti v případě ocenění úbytků zásob.

---

<sup>127</sup> Viz Příloha A.

<sup>128</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, str. 172.

V tabulce č. 5.3 je prezentován výsledek analýzy způsobu ocenění úbytků zásob při sestavování účetních výkazů vybraných podniků. Prostřednictvím této tabulky je zobrazeno, která ze dvou zmíněných metod převažuje, či zdali podnik nevyužívá obou metod zároveň dle vlastních potřeb.

**Tab. 5.3: Způsob oceňování zásob při spotřebě vybraných podniků**

Název podniku	Metoda FIFO	Metoda váženého aritmetického průměru	Využití obou metod	Nespecifikováno
Autosalon AAA Auto	x			
ČEZ		x		
Erste Group Bank				x
Fortuna				x
Komerční banka				x
NWR		x		
Philip Morris			x	
Škoda Auto		x		
Telefonica O2		x		
Unipetrol		x		
<b>celkem</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>3</b>

Vlastní zpracování.

Lze konstatovat, že u většiny podniků převažuje metoda váženého aritmetického průměru. Metoda FIFO je používána u AAA Auto a také u podniku Philip Morris, který zároveň využívá metodu váženého aritmetického průměru. Konkrétně využití FIFO je u nedokončené výroby, výrobků a zboží, avšak tabák, provozní zásoby či náhradní díly jsou oceněny váženým aritmetickým průměrem. U tří společností nebylo možné specifikovat metodu oceňování zásob, jelikož v rozvaze nebyly uvedeny.

## 5.4 ZPŮSOB ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Tato podkapitola se zabývá způsobem odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku - software. Dle IAS 16 - *Pozemky, budovy, zařízení* se každá podstatná nebo významná část budov či zařízení odpisuje samostatně. Odpis je zahrnut do nákladů



ovlivňujících výsledek hospodaření, pokud není zahrnut do ocenění jiného aktiva. Účetní jednotka odpisuje v okamžiku, kdy je aktivum způsobilé k používání. Ukončení odpisování nastane v okamžiku, kdy se aktivum prodá či zlikviduje nebo je dle podmínek IFRS 5 zařazeno mezi aktiva držená k prodeji. Dle standardu IAS 16 se určuje životnost aktiv jako období, ve kterém se očekává využití účetní jednotkou nebo počet výrobků, které účetní jednotka prostřednictvím daného aktiva vyrobí. Tento standard také nevyžaduje použití konkrétní odpisové metody, ale pouze uvádí příklady možných postupů odpisování: metoda rovnoměrných (lineárních) odpisů, metoda zmenšujícího základu a metoda výkonových odpisů. Je zřejmé, že standard přikládá velkou důležitost stanovení doby použitelnosti aktiva. Proto je velmi důležité, aby si účetní jednotka uvědomila, jaké faktory jsou nutné brát v úvahu pro stanovení doby použitelnosti. Dále má také účetní jednotka povinnost rozdělit aktiva na více součástí, tzv. *komponentní přístup*, pokud mají jednotlivé významné části aktiva (komponenty) odlišnou dobu použitelnosti. Významné součásti s rozdílnou dobou použitelnosti se sledují a odpisují odděleně.<sup>129</sup>

Česká legislativa se době použitelnosti věnuje daleko méně. Dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je dlouhodobý hmotný majetek do tzv. odpisových skupin, přičemž každá skupina má definovanou dobu používání. Majetek je dle tabulky zařazen do konkrétní odpisové skupiny. Rozdílnost oproti IFRS spočívá v tom, že takto stanovená doba odpisování nemusí vyhovovat konkrétním podmínkám užívání aktiva v podniku a může vést k vykazování odpisů vyšších či nižších. Metody pro odpisování dlouhodobého hmotného majetku dle české legislativy jsou buď standardní, tj. rovnoměrné či zrychlené odpisování, nebo speciální, tj. časové odpisování. Tyto metody se od IFRS liší. Tabulka č. 5.4 zobrazuje doby odpisování dlouhodobého hmotného majetku výše zmíněných podniků.

---

<sup>129</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, str. 106-109.

**Tab. 5.4: Doba životnosti dlouhodobého majetku vybraných podniků**

Název podniku	Budovy (v letech)	Stroje a zařízení (v letech)	Dopravní prostředky (v letech)	Software (v letech)
Autosalon AAA Auto	10 - 15	3 - 12	4 - 6	3
ČEZ	20 - 50	4 - 25	4 - 20	3
Erste Group Bank	5 - 50	4 - 10	4 - 8	4 - 6
Fortuna	15	2 - 6	4 - 6	5
Komerční banka	40	4	5	4
NWR	30 - 45	4 - 15	4	4
Philip Morris	15 - 40	8 - 15	3 - 8	3 - 5
Škoda Auto	9 - 50	2 - 18	3 - 25	3
Telefonica O2	max. 40	max. 20	max. 20	1 - 5
Unipetrol	10 - 40	4 - 35	2 - 20	3 - 5

Vlastní zpracování.

Dle této tabulky je zřejmé, že si podniky sami stanoví dobu odpisování podle doby použitelnosti konkrétního dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku a zároveň se tyto doby od sebe liší. Komponentní přístup je v ČR povolen od 1. ledna 2010. Dle analýzy komponentního přístupu odpisování využívá např. Komerční banka, která samostatně odpisuje komponenty aktivní položky *Budovy a stavby*. Podle doby použitelnosti je tato položka dekomponována na následující významné celky:

- vytápění, klimatizace, okna a dveře 20 let
- výtahy, elektroinstalace 25 let
- střecha, fasáda 30 let
- zbytková hodnota 50 let

Dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je dlouhodobý majetek rozřazen do šesti odpisových skupin, dle kterých se účetní jednotky musí řídit. Veškeré rozdělení dlouhodobého hmotného majetku do odpisových skupin je uvedeno v Příloze č. 1 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

**Tab. 5.5: Účetní odpisové skupiny a příslušná stanovená doba používání**

Účetní odpisová skupina	Stanovená doba používání v letech
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

Zdroj: Vlastní úprava dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, §30.

## 5.5 VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

Tato kapitola se zabývá vykazováním podle segmentů daných podniků. Původní standard IAS 14 - *Vykazování podle segmentů*, který tento způsob vykazování upravoval, byl v roce 2009 nahrazen standardem IFRS 8 - *Provozní segmenty*. Nahrazení původního standardu novým bylo provedeno v rámci konvergence s US GAAP. Tento nově vzniklý standard je více méně v souladu se standardem FASB 131 - *Zveřejnění o podnikových segmentech a související informace*.

Hlavním úkolem tohoto standardu je stanovení konkrétních pravidel vykazování účetních informací podle segmentů a předání těchto informací účetním jednotkám. Vykazování dle segmentů pomůže lépe pochopit výkonnosti účetní jednotky, identifikovat prostředky alokované pro podporu hlavních činností podniku a zároveň zlepšuje průhlednost účetního výkaznictví a dopomáhá účetní jednotce k lepšímu vykonávání jejích povinností. Segmentem lze chápat odlišitelnou činnost nebo skupinu činností účetní jednotky, za kterou je vhodné samostatně vykazovat účetní informace pro účely vyhodnocení minulé výkonnosti podniku.

Tímto standardem se účetní jednotky musí řídit při sestavování jak individuální účetní závěrky, tak i konsolidované účetní závěrky, pokud jsou emitované cenné papíry mateřské účetní jednotky veřejně obchodovatelné či se tato společnost k emisi veřejně obchodovatelných cenných papírů v blízké budoucnosti chystá.

Účetní jednotka by měla uvést faktory, které použila pro identifikaci vykazovaných segmentů a uvést, jaký pohled na činnosti podniku byl základem k vytvoření jeho organizační struktury. Základem organizační struktury může být odlišnost výkonů podniku (produkty či služby) jednotlivých vnitropodnikových útvarů či geografické umístění jednotlivých částí podniku. V některých případech lze kombinovat oba přístupy vykazování podle segmentů.<sup>130</sup> Účetní jednotka by měla na každý samostatně vykázaný segment zveřejnit tyto informace:

- typy produktů či služeb, z nichž provozní segment dosahuje výnosu,
- výsledek (zisk či ztráta) segmentu,
- hodnotu aktiv segmentu,
- závazky segmentu.

Česká legislativa se v tomto případě od IFRS značně liší. Specifický předpis pro vykazování podle segmentů v ČR neexistuje. Vyžaduje se pouze analýza výnosů z běžné činnosti, tj. rozdělení podle druhu činnosti podniku a rozdělení na domácí a zahraniční prodeje. Finanční instituce jsou povinné členit majetek podle jednotlivých hlavních útvarů a geografických sektorů, ale bez další bližší definice tohoto vykazování. Tento postup vykazování pro finanční instituce byl odvozen také ze standardu IAS 14, nynějšího standardu IFRS 8.

V tabulce č. 5.6 je uveden výčet podniků, které používají vykazování podle segmentů, a to buď v rámci jednotlivých podnikových útvarů či geografického umístění. U některých společností je použito obojího vykazování.

---

<sup>130</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, str. 303-306.

Tab. 5.6: Vykazování podle segmentů vybraných podniků

Název podniku	Vykazování dle jednotlivých činností	Vykazování dle geografického umístění	Využití obou metod vykazování
Autosalon AAA Auto		x	
ČEZ			x
Erste Group Bank			x
Fortuna		x	
Komerční banka	x		
NWR	x		
Philip Morris		x	
Škoda Auto		x	
Telefonica O2	x		
Unipetrol	x		
<b>celkem</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>2</b>

Vlastní zpracování.

Lze si povšimnout, že v tomto případě tabulka zobrazuje stejný počet, jak u vykazování dle podnikových útvarů, tak i dle geografického umístění. U podniku ČEZ a Erste Group Bank je zřejmé, že vykazují oběma způsoby.

Některé společnosti vyžadují zveřejnění podrobnějších informací v případě, že jsou pravidelně kontrolovány vedením podniku. Např. Komerční banka musí vzhledem ke specifčnosti bankovních činností představenstvu Banky (neboli vedoucímu pracovníkovi s rozhodovací pravomocí) poskytovat mimo jiné informace o výnosech, tvorbě opravných položek, odpisech a daní z příjmů pro vybrané segmenty. Oproti tomu např. Philip Morris analyzuje provozní zisk za účelem posouzení výkonnosti segmentu a alokace zdrojů. Z tohoto důvodu položky úrokový výnos, úrokový náklad a rezerva na daň z příjmů nejsou vykazovány podle segmentů, protože nejsou pravidelně poskytovány managementu týmu Skupiny podle segmentů.

# ZÁVĚR

Hlavním úkolem účetních výkazů je podávat informace o finanční situaci podniku a poskytovat je uživatelům účetních informací. Účetní systém dle české legislativy uplatňuje kontinentální model, kde existuje silná regulace ze strany státu a vazba mezi účetnictvím a daněmi je veliká. V tomto případě účetní informace slouží zejména bankám, státním institucím a ostatním externím uživatelům. Naopak anglosaský model je založen na zvykovém právu a ekonomickém liberalismu. Účetní informace slouží zejména investorům, kteří díky poskytnutým údajům mohou učinit správná rozhodnutí při investování svého kapitálu. V této oblasti je finanční účetnictví zpravidla upraveno všeobecně uznávanými účetními standardy (IFRS, US GAAP), které vydávají soukromé instituce.

Harmonizace účetnictví představuje důležitou roli v oblasti informací obsažených v účetních výkazech. Cílem harmonizace účetních systémů by mělo být dosažení srovnatelného účetního systému v celosvětové míře. V tom případě by se mohlo hovořit o standardizovaném světovém účetním systému. Zatím nejvíce standardizovaný účetní systém se jeví v rámci konvergence IFRS a US GAAP.

Cílem této diplomové práce bylo analyzovat rozdíly v metodách a zásadách obsažených v účetních výkazech IFRS a české legislativy a následně komparovat konkrétní účetní výkazy daných podniků používajících IFRS a zjistit, jak se liší od české legislativy.

Požadavky na podávání účetních informací v rozvaze, výsledovce a příloh se značně liší. Česká legislativa se oproti IFRS vůbec nezabývá definicí základních položek rozvahy, odlišnost je i v kvalitativních charakteristikách účetních výkazů a některé obecně uznávané účetní zásady jsou také rozdílné.

Porovnávání účetních výkazů konkrétních podniků poukazuje na to, že účetní jednotky účtující dle požadavků IFRS mají velkou benevolenci v sestavování účetních výkazů. Uspořádání a vymezení položek rozvahy dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. je pevně stanoveno a účetní jednotky musí sestavovat rozvahu dle této vyhlášky. IFRS určují minimální

požadavky na sestavení a obsahovou náplň rozvahy dle standardu IAS 1. Účetní jednotky by měly sestavovat rozvahu dle těchto minimálních požadavků, ale mohou to oproti české legislativě doplnit o další položky dle svých potřeb. Také se mohou rozhodnout, zda některé požadované informace zveřejní přímo v rozvaze nebo je vymezí v komentáři k účetním výkazům.

Sestavování výkazu zisku a ztráty je také stanoveno dle české Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty v oblasti provozních výsledků hospodaření je buď druhově, nebo účelově členěno. Oproti tomu IFRS umožňuje sestavovat výsledek hospodaření buď v rámci jednoho výkazu – výkaz o úplném výsledku hospodaření, či v rámci dvou výkazů na sebe navazujících, tj. výsledovka (výkaz zisků a ztrát) a výkaz o úplném výsledku hospodaření. Je pouze na účetní jednotce, jaký systém vykazování si dle svých potřeb zvolí. Dle analýzy vyplynulo, že více podniků využívá sestavování obou výkazů.

Způsob oceňování zásob a majetku při jejich vyřazování se dle české legislativy a IFRS neliší. Využívá se dvou metod, váženého aritmetického průměru a metody FIFO. Je na uvážení podniku, které z metod je pro jeho potřeby nejvhodnější. V některých případech lze metody kombinovat. Dle analýzy lze konstatovat, že více podniků využívá metody váženého aritmetického průměru.

Metody odpisování dlouhodobého hmotného majetku se od sebe značně liší. Dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů lze odpisovat dlouhodobý hmotný majetek buď standardní metodou, tj. rovnoměrně či zrychleně, nebo speciální metodou, tj. časově. Dále je také majetek rozdělen do odpisových skupin, ve kterých je pak určena doba životnosti dlouhodobého majetku. Dle IFRS lze odpisovat třemi metodami: metoda rovnoměrných odpisů, metoda zmenšujícího základu a metoda výkonových odpisů. Životnost aktiv je dle standardu IAS 16 období, ve kterém se očekává využití účetní jednotkou nebo počet výrobků, které účetní jednotka prostřednictvím daného aktiva vyrobí. Proto si účetní jednotky samy stanoví dobu odpisování pro konkrétní dlouhodobý hmotný majetek. Doby životnosti dlouhodobého hmotného majetku (budovy, doprava, stroje a zařízení, software) se od sebe lišily, avšak vymezení roků stejných položek se u některých podniků shodovalo.

Vykazování podle segmentů je stanoveno pouze v IFRS, dle české legislativy takové vykazování neexistuje. Vykazování podle segmentů lze rozčlenit na vykazování dle geografického umístění podniku či druhů podnikových činností. V některých případech lze vykazovat oběma způsoby, záleží na potřebách podniku. Dle analýzy vyplynulo, že pouze dva podniky vykazovaly oběma způsoby a ostatní vykazovali stejným podílem geograficky a podle podnikových útvarů.

Závěrem lze říci, že sestavování účetních výkazů dle IFRS je pružnější a volnější oproti české legislativě. Podniky mohou sestavovat účetní výkazy dle svých potřeb a zveřejňovat informace, které jsou pro investory potřebné při rozhodování vhodného investování svého kapitálu.



# Seznam použité literatury

## Seznam bibliografických citací:

AAA AUTO GROUP N.V. *Výroční zpráva 2011* [online]. Praha, 2012 [cit. 2013-04-13]. Dostupné z: <http://www.aaaauto.cz/cz/articles.php?c=11>

BURZA CENNÝCH PAPÍRŮ V PRAZE. Vybrané emise [online]. Praha, 1998, 2013 [cit. 2013-04-13]. Dostupné z: <http://www.bcpcp.cz/>

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon ze dne 25. listopadu 2003, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2003. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/437\\_2003.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/437_2003.pdf)

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon ze dne 9. prosince 2010, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 2010. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zakon\\_410\\_2010\\_Sb.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zakon_410_2010_Sb.pdf)

DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *Vzorová účetní závěrka podle IFRS za rok 2012* [online]. Praha, 2013 [cit. 2013-04-24]. Dostupné z: [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS%20FS/vzorova\\_ucetni\\_zaverka\\_ifrs\\_2012.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS%20FS/vzorova_ucetni_zaverka_ifrs_2012.pdf)

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 327 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-3652-2.

ERSTE GROUP BANK. *Annual report 2011* [online]. Vienna, 2012 [cit. 2013-04-13]. Dostupné z: <http://www.erstegroup.com/en/Investors/Reports/Annual-Reports-Online/AR-2011-online>

EUROPEAN COMMISSION. *Commission proposed a new strategy for the improvement of the financial reporting framework for companies in Europe* [online]. Brusel: EC, 1995 [cit. 2013-03-31]. Dostupné z: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-95-1234\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-95-1234_en.htm?locale=en)

EUROPEAN COMMISSION. *EU Financial Reporting Strategy: the way forward* [online]. Brusel: EC. 2000 [cit. 2013-03-31]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0359:FIN:EN:PDF>

FAF. *Overview* [online]. Norwalk, 2013 [cit. 2013-04-01]. Dostupné z: <http://www.accountingfoundation.org/jsp/Foundation/Page/FAFSectionPage&cid=1176158231339>

FASB. *Facts about FASB* [online]. Norwalk, 2013 [cit. 2013-04-01]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>

FASB. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8* [online]. Norwalk, 2010 [cit. 2013-04-02]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175822892635&blobheader=application%2Fpdf>

FIREŠ, B.; ZELENKA, V. *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví*. 2. dopl. roz. vyd. Praha: Management Press, 1997. 175 s. ISBN 80-85943-24-7.

FORTUNA GROUP. *Annual report 2011* [online]. Amsterdam, 2012 [cit. 2013-04-13]. Dostupné z: [http://www.fortunagroup.cz/public/bf/ea/b6/529689\\_461943\\_annual\\_report\\_2011.pdf](http://www.fortunagroup.cz/public/bf/ea/b6/529689_461943_annual_report_2011.pdf)

GASB. *Facts about GASB* [online]. Norwalk, 2013 [cit. 2013-04-01]. Dostupné z: <http://www.gasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175824305999&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>

GASB. *Governmental Accounting Standards Advisory Council* [online]. Norwalk, 2013 [cit. 2013-04-01]. Dostupné z: <http://www.gasb.org/jsp/GASB/Page/GASBSectionPage&cid=1176156726962>  
[http://cs.wikipedia.org/wiki/Evropská\\_unie](http://cs.wikipedia.org/wiki/Evropská_unie)

IAS PLUS. *Deloitte: IFRS in your pocket 2012* [online]. London, 2012 [cit. 2013-03-31]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-your-pocket/ifrs-in-your-pocket-2012>

IAS Plus. *Deloitte: Standards* [online]. London, 2013 [cit. 2013-04-05]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards>

IASB. *Exposure Draft: Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity* [online]. London, 2010 [cit. 2013-04-02]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/EDMar10/Documents/EDConceptualFrameworkMar10.pdf>

IASB. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* [online]. London, 1989 [cit. 2013-04-02]. Dostupné z: [http://www.tim.ethz.ch/education/courses/courses\\_fs\\_2009/course\\_copfi\\_fs\\_2009/IFRS\\_Framework.pdf](http://www.tim.ethz.ch/education/courses/courses_fs_2009/course_copfi_fs_2009/IFRS_Framework.pdf)

IASB. *IAS 1: Presentation of Financial Statements* [online]. London, 2011 [cit. 2013-04-02]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias1\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias1_en.pdf)

IASB. *IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* [online]. London, 2012 [cit. 2013-04-02]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Documents/IAS21.pdf>

IASB. *IAS 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* [online]. London, 2012 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Documents/IAS8.pdf>

IASCF. *IAS 1: Presentation of Financial Statements* [online]. London, 2004 [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/192333648/13DCEEA556865FD7823/1?accountid=17116>

IFRS FOUNDATION. *Conceptual framework* [online]. London, 2013 [cit. 2013-04-02]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Summary.aspx>

IFRS FOUNDATION. *IFRS: History of IASC* [online]. London, 2007 [cit. 2013-03-31]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/News/Announcements-and-Speeches/Pages/History-of-the-IASC-1973-2000.aspx>

KIESO, D. E.; WEYGANDT, J. J.; WARFIELD, T. D. *Intermediate Accounting: IFRS Edition*. Volume 1. 1st ed New Jersey: John Wiley & Sons, 2010. 800 s. ISBN: 978-0-470-61630-7.

KOMERČNÍ BANKA, A.S. *Výroční zpráva 2011* [online]. Praha, 2012 [cit. 2013-04-13]. Dostupné z: <http://www.kb.cz/file/cs/o-bance/vztahy-s-investory/publikace/vyrocni-zpravy/kb-2011-vyrocni-zprava.pdf?eeb75525319871a5caeff01b1e417d1a>

KOMODA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Novela zákona o účetnictví a prováděcích právních předpisů* [online]. Česká republika, 2010 [cit. 2013-03-31]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/novela-zakona-o-ucetnictvi-a-provadecich-pravnich-predpisu>

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012., 413 s. ISBN 978-80-7273-152-7.

KOVANICOVÁ, D., Účetní předpoklady, principy a konvence. *Účetnictví nevydělečných organizací a obcí*, 2008, roč. 2008, č. 1, s. 2-6. ISSN 1213-3493.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. 1. vyd. Praha: Polygon, 1997, 411 s. ISBN 80-859-6751-0.

LELKOVÁ, P. *Harmonizace účetnictví v rámci EU*. Praha, 2010. 46 s. Bakalářská práce (Bc.), Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví.

MALÍKOVÁ, O. *Účetnictví včera a dnes*. Vyd. 1. V Liberci: Technická univerzita v Liberci, 2010, 172 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-807-3726-966.

MEMORANDUM OF UNDERSTANDING BETWEEN THE FASB AND IASB. A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP - 2006-2008 [online]. Norwalk, 2006 [cit. 2013-04-02]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Documents/MoU.pdf>

MEMORANDUM OF UNDERSTANDING. *The Norwalk Agreement* [online]. Norwalk, 2002 [cit. 2013-04-02]. Dostupné z: [http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global%20convergence/Convergence-with-US-GAAP/Documents/Norwalk\\_agreement.pdf](http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global%20convergence/Convergence-with-US-GAAP/Documents/Norwalk_agreement.pdf)

MILLER, P. B. W. – REDDING, R. J. – BAHNSON, P. R.: *The FASB The People, The Process, and The Politics*. 3rd edition, Homewood, Irwin, 1994.

MLÁDEK, R. *IFRS (IAS) versus US GAAP. Účetnictví, 2009, roč. 57, č. 8, s. 60-63. ISSN 0139-5661.*

NOBES, Ch., PARKER, R. B. *Comparative international accounting*. 6th ed. New York, Financial Times/Prentice Hall, 2000, xvii, 534 p. ISBN 02-736-4602-8.

NWR. *Annual report 2011* [online]. London, 2012 [cit. 2013-04-13]. Dostupné z: <http://www.newworldresources.eu/en/investors/reports/annual-reports-and-accounts>

PHILIP MORRIS ČR. *Výroční zpráva 2011* [online]. Kutná Hora, 2012 [cit. 2013-04-13]. Dostupné z: [http://www.pmi.com/cs\\_cz/about\\_us/philip\\_morris\\_cr\\_shareholder\\_information/documents/vyrocn%C3%ADzprava%202011.pdf](http://www.pmi.com/cs_cz/about_us/philip_morris_cr_shareholder_information/documents/vyrocn%C3%ADzprava%202011.pdf)

SEC. *Work Plan for Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers*. [online]. Washington, 2010 [cit. 2013-04-02]. Dostupné z: <http://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/globalaccountingstandards.pdf>

SKUPINA ČEZ. *Výroční zpráva 2011* [online]. Praha, 2012 [cit. 2013-04-13]. Dostupné z: <http://www.cez.cz/edee/content/file/investori/vz-2011/2011-vyrocn%C3%ADzprava.pdf>

STROUHAL, J. *Účetnictví 2011: velká kniha příkladů*. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3389-7.

ŠKODA AUTO. *Škoda výroční zpráva 2011* [online]. Mladá Boleslav, 2012 [cit. 2013-04-05]. Dostupné z: <http://new.skoda-auto.com/SiteCollectionDocuments/company/investors/annual-reports/cs/skoda-auto-annual-report-2011.pdf>

TELEFONICA CZECH REPUBLIC, A.S. *Výroční zpráva 2011* [online]. Praha, 2012 [cit. 2013-04-13]. Dostupné z: <http://www.o2.cz/vyrocn%C3%ADzpravy/2011/rocn%C3%ADstart.html>

UNIPETROL. *Výroční zpráva* [online]. Praha, 2012 [cit. 2013-04-13]. Dostupné z: [http://www.unipetrol.cz/miranda2/export/sites/intranet/cs/sys/galerie-download/AR2011\\_CZE.pdf](http://www.unipetrol.cz/miranda2/export/sites/intranet/cs/sys/galerie-download/AR2011_CZE.pdf)

ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EU. *Směrnice evropského Parlamentu a Rady 2006/43/ES* [online]. Štrasburk, 2006 [cit. 2013-03-31]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:CS:PDF>

ÚŘEDNÍ VĚŠTNÍK. *Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/49/ES* [online]. Brusel, 2009 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:164:0042:0044:CS:PDF>

ÚŘEDNÍ VĚŠTNÍK. *Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2012/6/EU* [online]. Štrasburk, 2012 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:081:0003:0006:CS:PDF>

WÖHE, Günter. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007, xxix, 928 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-897-2.

ZEFF, S. A., *Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*. [online] Deloitte Global Services, 2004 [cit. 2013-01-02]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/de/en/binary/resource/0407zeffusgaap.pdf>

ZMEŠKAL, M. *Principy a hlavní postupy účtování podle US GAAP*. Brno, 2009. 74 s. Dostupné z: [http://is.muni.cz/th/76649/esf\\_m\\_b1/Zmeskal\\_-\\_US\\_GAAP.pdf](http://is.muni.cz/th/76649/esf_m_b1/Zmeskal_-_US_GAAP.pdf). Diplomová práce. Masarykova univerzita v Brně

ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2006, 184 s. ISBN 80-245-1046-4.

## **Seznam bibliografie:**

BOARD, International Accounting Standards. *International financial reporting standards: required for annual reporting periods beginning on 1 January 2010*. London: International Accounting Standards Board, 2010. ISBN 978-190-7026-591.

IASCF. *IFRS 1: First-time Adoption of International Financial Reporting Standards* [online]. London, 2004 [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/189412459/13DCEEEB58C720824FC/1?accountid=17116>

KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. Vyd. Praha: Polygon, 2004, 204 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Vyd. 5. aktualiz. Praha: Polygon, 2005, 544 s. ISBN 978-80-7273-129-7.

MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009, 351 s. Praktik (Leges). ISBN 978-80-87212-13-4.

MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. 3. aktualiz. a přepracované vyd. Praha: Linde, 2005. 416 s. ISBN 80-7201-519-2.

## Seznam příloh

<b>Příloha A:</b> Uspořádání a označování položek rozvahy (bilance) .....	<b>104</b>
<b>Příloha B:</b> Uspořádání a označování položek výkazu o finanční situaci .....	<b>108</b>
<b>Příloha C:</b> Uspořádání a označování položek konsolidovaného výkazu zisku a ztráty ...	<b>110</b>
<b>Příloha D:</b> Uspořádání a označování položek konsolidovaného výkazu úplného výsledku hospodaření.....	<b>111</b>
<b>Příloha E:</b> Přehled současných platných standardů IFRS a IAS .....	<b>112</b>

**Příloha A:** Uspořádání a označování položek rozvahy (bilance) dle Přílohy č. 1 prováděcí Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

## **AKTIVA CELKEM**

### **A. Pohledávky za upsaný základní kapitál**

### **B. Dlouhodobý majetek**

#### **B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek**

- B.I. 1. Zřizovací výdaje**
- 2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 3. Software
- 4. Ocenitelná práva
- 5. Goodwill
- 6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
- 7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

#### **B.II. Dlouhodobý hmotný majetek**

- B.II. 1. Pozemky**
- 2. Stavby
- 3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 4. Pěstitelské celky trvalých porostů
- 5. Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

#### **B.III. Dlouhodobý finanční majetek**

- B.III. 1. Podíly – ovládaná osoba**
- 2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- 4. Půjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv
- 5. Jiný dlouhodobý finanční majetek
- 6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

### **C. Oběžná aktiva**

#### **C.I. Zásoby**

- C.I. 1. Materiál**
- 2. Nedokončená výroba a polotovary

3. Výrobky
  4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
  5. Zboží
  6. Poskytnuté zálohy na zásoby
- C.II. Dlouhodobé pohledávky
- C.II. 1. Pohledávky z obchodních vztahů
2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
  3. Pohledávky - podstatný vliv
  4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
  5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy
  6. Dohadné účty aktivní
  7. Jiné pohledávky
  8. Odložená daňová pohledávka
- C.III. Krátkodobé pohledávky
- C.III. 1. Pohledávky z obchodních vztahů
2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
  3. Pohledávky - podstatný vliv
  4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
  5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
  6. Stát – daňové pohledávky
  7. Krátkodobé poskytnuté zálohy
  8. Dohadné účty aktivní
  9. Jiné pohledávky
- C.IV. Krátkodobý finanční majetek
- C.IV. 1. Peníze
2. Účty v bankách
  3. Krátkodobé cenné papíry a podíly
  4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- D.I. Časové rozlišení
- D.I. 1. Náklady příštích období
2. Komplexní náklady příštích období
  3. Příjmy příštích období



## **PASIVA CELKEM**

### **A. Vlastní kapitál**

A.I. Základní kapitál

- A.I. 1. Základní kapitál  
2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)  
3. Změny základního kapitálu

A.II. Kapitálové fondy

- A.II. 1. Emisní ážio  
2. Ostatní kapitálové fondy  
3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků  
4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností  
5. Rozdíly z přeměn společností  
6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností

A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku

- A.III. 1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond  
2. Statutární a ostatní fondy

A.IV. Výsledek hospodaření minulých let

- A.IV. 1. Nerozdělený zisk minulých let  
2. Nerozdělená ztráta minulých let  
3. Jiný výsledek hospodaření minulých let

A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/

### **B. Cizí zdroje**

B.I. Rezervy

- B.I. 1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů  
2. Rezerva na důchody a podobné závazky  
3. Rezerva na daň z příjmů  
4. Ostatní rezervy

B.II. Dlouhodobé závazky

- B.II. 1. Závazky z obchodních vztahů  
2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba  
3. Závazky - podstatný vliv  
4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení  
5. Dlouhodobé přijaté zálohy  
6. Vydané dluhopisy  
7. Dlouhodobé směnky k úhradě  
8. Dohadné účty pasivní  
9. Jiné závazky

- 10. Odložený daňový závazek
- B.III. Krátkodobé závazky
- B.III. 1. Závazky z obchodních vztahů
  - 2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
  - 3. Závazky - podstatný vliv
  - 4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
  - 5. Závazky k zaměstnancům
  - 6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
  - 7. Stát – daňové závazky a dotace
  - 8. Krátkodobé přijaté zálohy
  - 9. Vydané dluhopisy
  - 10. Dohadné účty pasivní
  - 11. Jiné závazky
- B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci
- B.IV. 1. Bankovní úvěry dlouhodobé
  - 2. Krátkodobé bankovní úvěry
  - 3. Krátkodobé finanční výpomoci
- C.I. Časové rozlišení
- C.I. 1. Výdaje příštích období
  - 2. Výnosy příštích období

**Příloha B:** Uspořádání a označování položek konsolidovaného výkazu o finanční situaci dle IFRS

**AKTIVA**

**Dlouhodobá aktiva**

Pozemky, budovy a zařízení  
Investice do nemovitostí  
Goodwill  
Ostatní nehmotná aktiva  
Investice do přidružených podniků  
Odložená daňová pohledávka  
Pohledávky z finančního leasingu  
Ostatní finanční aktiva  
Ostatní aktiva

*Dlouhodobá aktiva celkem*

**Krátkodobá aktiva**

Zásoby  
Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky  
Pohledávky z finančního leasingu  
Pohledávky ze smluv o zhotovení  
Ostatní finanční aktiva  
Splatné daňové pohledávky  
Ostatní aktiva  
Hotovost a peníze na bankovních účtech

Aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji

Krátkodobá aktiva celkem

***Aktiva celkem***

## **PASIVA**

### **Vlastní kapitál a závazky**

#### ***Kapitál a fondy***

Základní kapitál

Rezervní a ostatní fondy

Nerozdělený zisk

Částky vykázané přímo ve vlastním kapitálu související s aktivy klasifikovanými jako držena k prodeji

Vlastní kapitál připadající vlastníkům společnosti

Nekontrolní podíly

*Vlastní kapitál celkem*

#### ***Dlouhodobé závazky***

Půjčky

Ostatní finanční závazky

Závazky z požitků po ukončení pracovního poměru

Odložený daňový závazek

Rezervy

Výnosy příštích období

Ostatní závazky

*Dlouhodobé závazky celkem*

#### ***Krátkodobé závazky***

Závazky z obchodního styku a jiné závazky

Závazky vůči odběratelům ze smluv o zhotovení

Půjčky

Ostatní finanční závazky

Splatné daňové závazky

Rezervy

Výnosy příštích období

Ostatní závazky

Závazky související s aktivy klasifikovanými jako držena k prodeji

*Krátkodobé závazky celkem*

*Závazky celkem*

***Vlastní kapitál a závazky celkem***

**Příloha C:** Uspořádání a označování položek konsolidovaného výkazu zisku a ztráty v jednom výkazu s analýzou nákladů dle jejich funkce (výsledovka) dle IFRS

### **Pokračující činnosti**

Výnosy  
Náklady na prodeje  
Hrubý zisk  
Výnosy z investic  
Ostatní zisky a ztráty  
Náklady na distribuci  
Náklady na marketingové činnosti  
Administrativní náklady  
Ostatní náklady  
Finanční náklady  
Podíl na zisku přidružených podniků  
Zisk z prodeje podílu v přidruženém podniku  
Ostatní

Zisk před zdaněním  
Daň z příjmů  
Zisk za období z pokračujících činností

### **Ukončené činnosti**

Zisk za období z ukončených činností

### **ZISK ZA OBDOBÍ**

**Zisk za období připadající:**  
vlastníkům mateřské společnosti  
nekontrolním podílům

### **Zisk na akcii**

Z pokračujících a ukončených činností:  
základní (v haléřích na akcii)  
zředěný (v haléřích na akcii)  
Z pokračujících činností:  
základní (v haléřích na akcii)  
zředěný (v haléřích na akcii)

**Příloha D:** Uspořádání a označování položek konsolidovaného výkazu úplného výsledku hospodaření s analýzou nákladů dle jejich druhu (konsolidovaný výkaz o úplném výsledku) dle IFRS

## **Zisk za období**

### **Ostatní úplný výsledek**

Kurzové rozdíly vzniklé z převodu zahraničních jednotek

Kurzové rozdíly vzniklé během období

Ztráta ze zajišťovacích nástrojů čistých aktiv zahraničních jednotek

Reklasifikační úpravy související se zahraničními jednotkami prodanými během období

Reklasifikační úpravy související se zajištěním čistých aktiv zahraničních jednotek prodaných během období

Realizovatelná finanční aktiva

Čistý zisk z realizovatelných finančních aktiv během období

Reklasifikační úpravy související s realizovatelnými finančními aktivy prodanými během období

Zajišťování peněžních toků

Zisky vzniklé během období (v čisté reálné hodnotě)

Reklasifikační úpravy – částky vykázané v hospodářském výsledku

Úpravy – částky převedené do vstupní pořizovací ceny zajištěných položek

Ostatní

Daň z příjmů související s komponentami ostatního úplného výsledku

***Ostatní úplný výsledek za období, se zohledněním daně z příjmů***

### **ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ CELKEM**

Úplný výsledek celkem připadající:

vlastníkům mateřské společnosti

nekontrolním podílům

Zdroj: Upraveno dle DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *Vzorová účetní závěrka podle IFRS za rok 2012* [online]. Praha, 2013 [cit. 2013-04-24]. Dostupné z: [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS%20FS/vzorova_ucetni_zaverka_ifrs_2012.pdf)

[CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS%20FS/vzorova\\_ucetni\\_zaverka\\_ifrs\\_2012.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS%20FS/vzorova_ucetni_zaverka_ifrs_2012.pdf)

**Příloha E:** Přehled současných platných standardů IFRS a IAS

<b>Číslo</b>	<b>Název standardu</b>
<b>IFRS 1</b>	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví (First-time Adoption of International Financial Reporting Standards)
<b>IFRS 2</b>	Úhrady vázané na akcie (Share-based Payment)
<b>IFRS 3</b>	Podnikové kombinace (Business Combinations)
<b>IFRS 4</b>	Pojistné smlouvy (Insurance Contracts)
<b>IFRS 5</b>	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations)
<b>IFRS 6</b>	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources)
<b>IFRS 7</b>	Finanční nástroje: Zveřejňování (Financial Instruments: Disclosures)
<b>IFRS 8</b>	Provozní segmenty (Operating Segments)
<b>IFRS 9</b>	Finanční nástroje (Financial Instruments)
<b>IFRS 10</b>	Konsolidovaná účetní závěrka (Consolidated Financial Statements)
<b>IFRS 11</b>	Společná uspořádání (Joint Arrangements)
<b>IFRS 12</b>	Zveřejnění účastí v jiných účetních jednotkách (Disclosure of Interests in Other Entities)
<b>IFRS 13</b>	Oceňování ve fair value (Fair Value Measurement)
<b>IAS 1</b>	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky (Presentation of Financial Statements)
<b>IAS 2</b>	Zásoby (Inventories)
<b>IAS 7</b>	Výkaz peněžních toků (Statement of Cash Flows)
<b>IAS 8</b>	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)
<b>IAS 10</b>	Události po rozvahovém dni (Events after the Reporting Period)

<b>IAS 11</b>	Smlouvy o zhotovení (Construction Contracts)
<b>IAS 12</b>	Daně ze zisku (Income Taxes)
<b>IAS 16</b>	Pozemky, budovy a zařízení (Property, Plant and Equipment)
<b>IAS 17</b>	Leasingy (Leasing)
<b>IAS 18</b>	Výnosy (Revenue)
<b>IAS 19</b>	Zaměstnanecké požitky (Employee Benefits)
<b>IAS 20</b>	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)
<b>IAS 21</b>	Dopady změn měnových kurzů (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)
<b>IAS 23</b>	Výpůjční náklady (Borrowing Costs)
<b>IAS 24</b>	Zveřejnění spřízněných stran (Related Party Disclosures)
<b>IAS 26</b>	Penzijní plány (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)
<b>IAS 27</b>	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka (Separate Financial Statements)
<b>IAS 28</b>	Investice do přidružených podniků (Investments in Associates and Joint Ventures)
<b>IAS 29</b>	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)
<b>IAS 31</b>	Vykazování účastí ve společných podnicích (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)
<b>IAS 32</b>	Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování (Financial Instruments: Presentation)
<b>IAS 33</b>	Zisk na akcii (Earnings Per Share)
<b>IAS 34</b>	Mezitímní účetní výkaznictví (Interim Financial Reporting)
<b>IAS 36</b>	Snížení hodnoty aktiv (Impairment of Assets)



<b>IAS 37</b>	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)
<b>IAS 38</b>	Nehmotná aktiva (Intangible Assets)
<b>IAS 39</b>	Finanční nástroje: účtování a oceňování (Financial Instruments: Recognition and Measurement)
<b>IAS 40</b>	Investice do nemovitostí (Investment Property)
<b>IAS 41</b>	Zemědělství (Agriculture)

Zdroj: Upraveno dle IAS Plus. *Deloitte: Standards* [online]. London, 2013 [cit. 2013-04-05].

Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards>