

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Metodika konverze účetních dat zjištěných dle metod a postupů  
Mezinárodních standardů účetního výkaznictví na účetní data,  
která jsou v souladu s českou právní úpravou účetnictví**

*Disertační práce*

Autor: Ing. Daniela Kynclová

Školitel: doc. Ing. Antonín Valder, CSc.

Katedra obchodu a financí

Roudnice nad Labem 2011 ©

Poděkování:

Děkuji tímto školiteli doc. Ing. Antonínu Valderovi, CSc. za cenné připomínky, odborné vedení a podporu při zpracování disertační práce. Rovněž děkuji své rodině, konkrétně manželovi Jiřímu a synovi Matoušovi za technickou podporu a pomoc při jazykové korektuře rozsáhlého textu.

V Roudnici nad Labem, listopad 2011

# **SOUHRN**

Disertační práce se zabývá aktuální problematikou konverze finančních dat u společností, které podnikají na území ČR a zveřejňují své účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

Po vstupu ČR do EU byl do české právní úpravy účetnictví (ČÚS) převzat evropský účetní kodex, který nařizuje vybraným společnostem<sup>1</sup> vykazovat svá finanční data dle IFRS ve znění přijatém Evropskou unií. Zákon o účetnictví šel o krok dál a požaduje nejen vykazování dat, ale i vedení účetnictví dle IFRS. České daňové předpisy přitom vyžadují, aby uvedené společnosti vycházely při stanovení daňového základu z výsledku hospodaření dle ČÚS, tj. z výsledku hospodaření očištěného o vlivy IFRS. Aby společnosti splnily výše uvedené požadavky, jsou nuceny buď vést dvojí účetnictví anebo provádět konverze finančních dat. V závislosti na objemu a složitosti podnikových transakcí, které mají rozdílné účetní zobrazení, může vést výše uvedená situace ke značným vícenákladům.

Úvodní kapitoly disertační práce se zabývají zmapováním a následně vyhodnocením dosavadních poznatků v oblasti konverze účetních závěrek. V současné době je zmapováno pouze technické provedení konverze finančních dat. Detailní metodika, jak konvertovat finanční data mezi uvedenými účetními systémy zcela chybí. Samotná konverze je prováděna v rámci individuálních projektů popř. probíhá na úrovni individuálně nastavených parametrů informačních systémů.

Cílem disertační práce je proto navrhnout obecně platnou metodiku pro konverzi účetních dat IFRS (mezinárodní standardy účetního výkaznictví) na účetní data ČÚS (české účetní standardy) pro účely stanovení daňové povinnosti s ohledem na spolehlivost konvertovaných dat, dodržení všech zákonných požadavků a proveditelnost a časovou náročnost konverze.

---

<sup>1</sup> Společnostem, které jsou emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Část Teoretická východiska obsahuje teoretické poznatky, jejichž ovládnutí je nezbytné pro naplnění cíle práce. Výstupem této části je identifikace významných rozdílů mezi IFRS a ČÚS na úrovni koncepčních rámců a na úrovni účetního zobrazení hospodářských transakcí. Rozdíly jsou identifikovány na základě vzájemné komparace základních pramenů (standardů a české právní úpravy účetnictví) a z odvozených pramenů (studií rozdílů mezi IFRS a ČÚS).

Část „Vlastní analýza a výsledky“ zahrnuje obsahové analýzy rozdílného účetního zobrazení transakcí, vyhodnocení jednotlivých variant konverze s návrhem optimální varianty a vlastní návrh metodiky konverze dat IFRS na data ČÚS. V úvodu je navržena klasifikace hospodářských transakcí dle jejich účetního zobrazení v IFRS a ČÚS. Dále jsou rozdíly v účetním zobrazení hospodářských transakcí analyzovány z hlediska jejich dopadu na výsledek hospodaření před zdaněním s cílem identifikovat transakce s rozdílným dopadem. Následuje zařazení identifikovaných transakcí do navržených kategorií. Před návrhem metodiky konverze je proveden výběr vhodné techniky s ohledem na kritéria zvolená v cíli disertační práce. Na základě syntézy poznatků je navržena vlastní metodika konverze dat – účetní data IFRS jsou dle jednotlivých kategorií transakcí pomocí vybrané techniky konvertovány na účetní data ČÚS.

V závěrečné diskusi jsou uvedeny doporučení pro podnikovou praxi a návrhy na úpravu české účetní a daňové legislativy. Závěrem je nastíněn i další možný vývoj problematiky přihlédnutím k rozvoji technologií a systémových možnostech.

**Klíčová slova:** konverze, IFRS, ČÚS, rozdíly

## **SUMMARY**

This dissertation deals with the issues related to converting financial data at companies that conduct business in the Czech Republic and publish their final accounts according to the International Financial Reporting Standards (IFRS).

After the Czech Republic joined the EU, the Czech accounting legislation (CAS) adopted the European accounting code that decrees that selected companies<sup>2</sup> publish their financial data according to IFRS as approved by the European Union. The Act on Accounting goes even further and requires that not only publishing of financial data, but also bookkeeping is done according to IFRS. However, Czech tax regulations require that the said companies determine the tax base from the economic result according to CAS, i.e. from the economic result unaffected by IFRS. In order for the companies to meet the above mentioned requirements, they must either have dual accounting or perform conversions of financial data. Depending on the amount and complexity of business transactions that have a different accounting view, the above mentioned situation may lead to significant extra costs.

The introductory chapters of this dissertation focus on mapping and evaluating existing findings related to converting final accounts. Presently, only the technical side of financial data conversion has been mapped. Detailed methodology how to convert financial data between the said accounting systems is completely missing. The conversion itself is conducted within individual projects or is performed through individually determined information system parameters.

Therefore, the aim of this dissertation is to design a generally applicable methodology for the conversion of IFRS (International Financial Reporting Standards) financial data to CAS (Czech Accounting Standards) financial data for purposes of tax duties determination with regard to the reliability of converted data, compliance with all legal requirements and feasibility and time requirements of the conversion.

---

<sup>2</sup> Companies that issue securities approved for dealing on the regulated European market.

The chapter called "Theoretical Foundations" contains theoretical findings whose mastering is necessary to achieve the aim of the thesis. The outcome of this part is an identification of significant differences between IFRS and CAS with regard to conceptual frameworks and to the accounting view of business transactions. The differences are identified using mutual comparison of basic sources (standards and Czech accounting legislation) and derived sources (studies of differences between IFRS and CAS).

The chapter called "Actual Analysis and Outcomes" includes content analyses of different accounting views of transactions, evaluation of individual versions of the conversion with a suggestion on the optimum version, and an own proposal of conversion methodology of IFRS data to CAS data. In the introduction, the thesis suggests a classification of business transactions according to their accounting view in IFRS and CAS. Furthermore, differences in the accounting view of business transactions are analysed with respect to their impact on the economic result before tax in order to identify transactions with a different impact. Afterwards, the identified transactions are classified into given categories. Before suggesting the conversion methodology, appropriate technology is selected with respect to the criteria chosen as the aim of this dissertation. Based on the synthesis of findings, an own data conversion methodology is suggested—individual transaction categories are converted from IFRS to CAS using the selected technology.

The closing discussion gives recommendations for business practice and suggestions on modifications of Czech accounting and tax legislation. In the conclusion, further development of these issues is outlined, with regard to the development of technology and system possibilities.

**Keywords:** conversion, IFRS, CAS, differences

---

## Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b> .....	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>Dosavadní poznatky ke zkoumanému tématu</b> .....	<b>12</b>
2.1	Vazba mezi účetnictvím a zdaněním.....	12
2.2	Vymezení objektu konverze účetní závěrky .....	14
2.3	Varianty konverze účetní závěrky.....	16
2.3.1	Konverze na úrovni účetních výkazů .....	17
2.3.2	Konverze na úrovni zůstatků účtů .....	18
2.3.3	Konverze na úrovni transakcí .....	19
2.3.4	Volba schématu konverze účetní závěrky .....	21
2.3.5	Požadavky daňových předpisů na konvertovaná data .....	23
2.4	Dílčí závěr .....	24
<b>3</b>	<b>Teoretická východiska práce</b> .....	<b>26</b>
3.1	Stručná charakteristika porovnávaných účetních systémů.....	26
3.1.1	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).....	26
3.1.2	České účetní standardy (ČÚS).....	28
3.1.3	Aplikace IFRS v podmínkách ČR .....	29
3.2	Porovnání koncepčních rámců účetnictví .....	30
3.2.1	OBLAST: Základní účetní zásady a principy .....	30
3.2.2	OBLAST: Oceňování .....	34
3.2.3	OBLAST: Základní položky účetní závěrky a podmínky jejich uznání .....	40
3.3	Porovnání relevantních oblastí.....	43
3.3.1	OBLAST: Dlouhodobý hmotný majetek.....	43
3.3.2	OBLAST: Ostatní dlouhodobá hmotná aktiva .....	49
3.3.3	OBLAST: Dlouhodobý nehmotný majetek .....	52
3.3.4	OBLAST: Snížení hodnoty dlouhodobého majetku.....	59
3.3.5	OBLAST: Leasing.....	61
3.3.6	OBLAST: Zásoby.....	67
3.3.7	OBLAST: Rezervy .....	73
<b>4</b>	<b>Cíl disertační práce</b> .....	<b>79</b>
4.1	Postup při definování cíle disertační práce .....	79
4.2	Definice cíle disertační práce .....	82

---

4.3	Metodika zpracování disertační práce.....	83
5	Vlastní analýza a výsledky.....	90
5.1	Výsledky klasifikace transakcí s rozdílným účetním zobrazením.....	92
5.1.1	Klasifikace transakcí s rozdílným účetním zobrazením v závislosti na jejich dopadu na vykazovaná data .....	92
5.1.2	Klasifikace transakcí s rozdílným účetním zobrazením v závislosti na jejich dopadu v průběhu času.....	95
5.2	Výsledky identifikace, analýzy a klasifikace transakcí s rozdílným účetním zobrazením.....	96
5.3	Výsledky analýzy technického provedení konverze.....	106
5.3.1	Interpretace výsledků.....	107
5.4	Návrh metodiky konverze.....	108
5.4.1	Návrh metodiky konverze „Metodou hlavní a pomocné knihy“.....	109
5.4.2	Návrh metodiky konverze „Metodou storna“.....	116
5.4.3	Návrh pro sladění metod a postupů.....	122
6	Doporučení pro podnikatelské subjekty a návrhy na úpravu účetní a daňové legislativy .....	129
6.1	Doporučení pro společnosti, které jsou zahrnuty do konsolidačního celku vykazujícího data dle IFRS.....	129
6.2	Návrhy na úpravu účetní a daňové legislativy ČR.....	130
6.2.1	Další harmonizace účetních metod a postupů ČÚS s IFRS .....	131
6.2.2	Možnost odvození daňového základu z výsledku hospodaření ve funkční měně	131
6.2.3	Vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.....	132
6.2.4	Použití výsledku hospodaření dle IFRS jako podkladu pro stanovení základu daně	132
7	Budoucí směřování výzkumu .....	134
7.1	Co je XBRL?.....	134
7.2	Přínosy XBRL.....	135
7.3	XBRL výkaznictví .....	136
7.4	Historie, současnost a budoucnost XBRL.....	137
8	Závěr .....	139
9	Seznam použité literatury.....	147



---

10	Přílohy .....	151
11	Seznam vybraných pojmů a zkratk .....	156
12	Seznam obrázků .....	158
13	Seznam schémat .....	158
14	Seznam tabulek .....	160

# 1 Úvod

Významným rysem současného vývoje světové ekonomiky je mezinárodní integrace, která nabývá globálních rozměrů. Společně s toky zboží a kapitálu proudí přes hranice států i toky ekonomických informací, které potřebují zejména investoři při rozhodování, kam efektivně umístit svůj kapitál. Jedním ze základních zdrojů těchto informací jsou výstupy finančního účetnictví – data obsažená v účetních výkazech.

Závažným problémem, který dlouhá léta znesnadňoval ekonomická rozhodování investorům a dalším účastníkům kapitálového trhu byl nízký stupeň srovnatelnosti prezentovaných dat a jejich různá kvalita, což bylo dáno rozdíly mezi jednotlivými národními úpravami účetnictví. Tento závažný nedostatek byl částečně odstraněn harmonizací účetních metod a postupů na mezinárodní úrovni prostřednictvím vykazování finančních dat dle IFRS (International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví) a US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles – Všeobecně uznávané zásady a principy USA). Zejména přechodem na IFRS byl přijat globální jazyk finančního výkaznictví, díky němuž se společnosti staly srozumitelným subjektem globálního trhu.

Na celosvětový harmonizační proces reagovala rovněž Evropská komise, která již v roce 1995 s ohledem na paralelní existenci evropské a mezinárodní harmonizace a vzrůstajícímu vlivu IAS (IFRS) v Evropě, deklarovala novou účetní strategii. Ta spočívala v posílení spolupráce s Výborem pro vydávání mezinárodních účetních standardů s cílem vypracovat společné bilanční právo. Tato idea dostala konkrétní podobu po roce 2000 ve formě nařízení Evropské komise, aby společnosti kótované na burzách v Evropské Unii (EU) sestavovaly nejpozději do konce roku 2005 své konsolidované závěrky podle IFRS.

Potřeba zabývat se problematikou rozdílnosti jednotlivých úprav účetnictví v ČR vyvstala poprvé v souvislosti se vstupem ČR do EU, kdy se pro českou právní úpravu účetnictví stal určující evropský účetní kodex. Okruh vybraných společností musí tedy pro účely finančního účetnictví (sestavení svých nekonsolidovaných i konsolidovaných účetních závěrek) povinně používat IFRS. Dle odhadu nadnárodní auditorské společnosti KPMG se řádově jedná

o stovky českých společností. V souvislosti s novelou zákona o účetnictví, účinnou od 1. ledna 2011 byl okruh kótovaných společností aplikujících IFRS rozšířen i o nekótované subjekty, které za splnění zákonem daných podmínek mohou používat pro statutární účely namísto národních standardů, IFRS. Z výše uvedeného lze předpokládat, že se bude počet společností, které vykazují svá finanční data dle IFRS dále zvyšovat.

Daňové předpisy přitom vyžadují, aby se při stanovení daňového základu vycházelo z výsledku hospodaření dle české právní úpravy účetnictví, tj. z výsledku očištěného o vlivy IFRS. Společnosti, na něž se vztahují české právní předpisy a které vykazují svá finanční data dle IFRS, jsou tak nuceny buď vést dvojí účetnictví, které vede ke značným vícenákladům anebo provádět konverze dat. To s sebou přináší značné nároky jak na účetní specialisty, tak na správné nastavení systémové podpory.

Motivací k vypracování disertační práce je současná absence ucelených poznatků a zkušeností s konverzí finančních dat vykázaných v souladu s metodami IFRS na finanční data vykázaná dle ČÚS. Opačná konverze (z ČÚS na IFRS) je zmapovaná v mnohem větší míře, protože je v praxi více frekventovaná (zejména u společností, které reportují „matce“ vykazující dle IFRS) a bývá rovněž aplikována při jednorázovém přechodu společností na IFRS.

Téma bylo autorkou vybráno také z důvodů, že sama pracuje v nadnárodní společnosti, která jako společnost vykazující svá finanční data dle IFRS a podnikající na území České republiky, musí pro potřeby vyčíslení daňové povinnosti zjišťovat výsledek hospodaření dle metod a postupů stanovených českou právní úpravou účetnictví. Tato situace vede k vícenákladům v oblasti účetnictví, které je společnost nucena vynaložit tak, aby splnila zákonem jí uložené požadavky.

## 2 Dosavadní poznatky ke zkoumanému tématu

Úvod kapitoly je zasazen do širšího kontextu se zaměřením na vazbu mezi účetnictvím a daněmi, jejíž těsnost podmiňuje potřebu konverze.

Stěžejním tématem kapitoly jsou pak možnostmi samotné konverze účetní závěrky, aplikované v současné době ve společnostech, podnikajících na území ČR a vykazující svá data dle IFRS. Jejím cílem je zmapovat a identifikovat jednotlivé přístupy ke konverzi účetní závěrky, zejména přístupy k technické proveditelnosti konverze.

### 2.1 Vazba mezi účetnictvím a zdaněním

Těsnost vazby mezi účetnictvím a daněmi podmiňuje potřebu a případný rozsah konverze účetních dat. Čím je vazba mezi účetním a daňovým systémem volnější, tím je potřeba konverze dat naléhavější a často i složitější. Ideální případ u společností vykazujících dle IFRS představuje zdaňování podnikatelského příjmu dle IFRS (vysoká míra těsnosti vazby mezi IFRS a zdaňováním). To je však obtížně dosažitelný cíl s ohledem na rozdílné cíle finančního účetnictví (IFRS) a zdaňování.

V jednotlivých jurisdikcích vychází výpočet zdanitelného podnikatelského příjmu ze zisku vypočteného podle pravidel účetního výkaznictví. Počet a druh úprav tohoto zisku se však výrazně odlišuje. Například v Německu velké množství společností žádné úpravy neprovádí, a připravuje pro účetní výkaznictví i pro daňové účely tzv. sjednocenou závěrku. Opačným extrémem jsou Spojené státy, kde existuje velmi mnoho úprav, takže se daňové účetnictví považuje za zcela odlišnou odbornou oblast, než je účetní výkaznictví. Podobná situace jako ve Spojených státech je i na Kypru, v Dánsku, Norsku a Velké Británii. Mezi těmito extrémly jsou francouzské společnosti, které používají standardizovaný formulář, v němž mohou provést omezený počet úprav vyžadovaných daňovým zákonem. Jedním z důvodů těchto mezinárodních rozdílů je to, že se v jednotlivých jurisdikcích liší účely účetního výkaznictví.

Problematikou měření vazby mezi daní z příjmů a účetním výkaznictvím v jednotlivých jurisdikcích se zabývá celá řada odborníků. Přehled o situaci v Evropě podává studie Hoogendoorna, která identifikuje dva typy vztahů mezi účetním a daňovým systémem – nezávislost (reprezentovanou dále uvedenými zeměmi: Spojené království, ČR, Dánsko, Irsko, Nizozemí, Norsko, Polsko) a závislost, která byla vysledována u vztahu mezi účetním a daňovým systémem v Belgii, Finsku, Francii, Německu, Itálii a Švédsku. Za nezávislost je ve studii označena situace, kdy společnosti užívají odlišná účetní a daňová pravidla, která se ale mohou navzájem ovlivňovat. Naopak závislost je definována jako situace, kdy je vedení účetnictví založeno přímo na daňových pravidlech.

Další klasifikací, která vychází z toho, jak velký je vliv daňových pravidel na rozhodování v účetním výkaznictví, je rozdělení dle Nobese a Parkera (1998).

Jednotlivé země jsou autory zařazeny do níže uvedených kategorií:

- a) země, ve kterých daňová pravidla dominují nad pravidly účetními a
- b) země, ve kterých účetní pravidla převažují nad pravidly daňovými.

Nobes (2004) se společně s Lambem a Robertsem v další práci věnoval problematice vazby mezi účetnictvím a daněmi, přičemž vyvinuli metodu měření závislosti mezi zdaněním a finančním výkaznictvím použitelnou ve kterékoliv jurisdikci. Vazby zahrnují veškerá účetní pravidla a jsou rozděleny do pěti kategorií viz obr. č. 1. Metoda byla aplikována ve čtyřech státech - v USA a Spojeném království za anglosaské země a ve Francii a Německu za země kontinentální Evropy. Výsledkem bylo zjištění, že uvedené účetní systémy lze od sebe rozlišit dle vlivu daňového systému na dvě skupiny: skupinu anglosaských zemí, u kterých byl zjištěn relativně nízký vliv daňového systému na účetnictví a skupinu zemí kontinentální Evropy, u nichž byl prokázán relativně vysoký vliv.

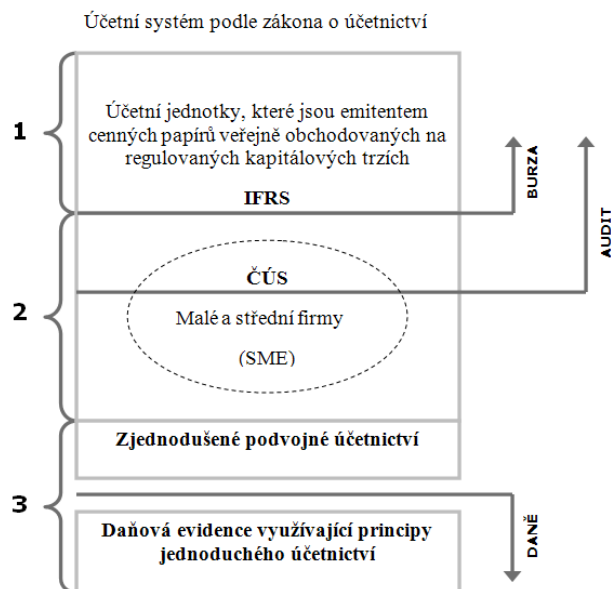
**Obrázek č. 1:** Stupně vazby mezi daňovým systémem a účetním výkaznictvím

I. kategorie	Oddělení	Pro jednotlivé účely se užívají odlišná pravidla zdanění a účetního výkaznictví (nebo různé varianty).
II. kategorie	Totožnost	Shoda konkrétních daňových pravidel a pravidel účetního výkaznictví.
III. kategorie	Vedoucí pozice účetního výkaznictví	Pravidla účetního výkaznictví nebo jejich varianty se užívají pro účely účetního výkaznictví i pro daňové účely. To umožňuje absence dostatečně konkrétních (nebo jednotlivých) daňových pravidel.
IV. kategorie	Vedoucí pozice zdanění	Daňová pravidla nebo varianty se užívají pro daňové účely i pro účely účetního výkaznictví. To umožňuje absence dostatečně konkrétních pravidel účetního výkaznictví.
V. kategorie	Dominantní pozice	Daňová pravidla nebo varianty se užívají pro daňové účely i pro účely účetního výkaznictví místo pravidel účetního výkaznictví.

## 2.2 Vymezení objektu konverze účetní závěrky

Pro hlubší pochopení problémů konverze účetních závěrek na IFRS je nezbytné se stručně zmínit o strukturování účetního systému v ČR, viz obr. č. 2.

**Obrázek č. 2:** Účetní systém podle zákona o účetnictví



Zdroj: Mejzlik (2006)

### Kategorie 1

Velké podniky, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burzách. Tyto podniky musí používat IFRS jak pro účtování, tak pro vykazování.<sup>3</sup> Z toho vyplývá významný zásah do jejich stávajících informačních systémů, a to po stránce programového vybavení, organizačních opatření, oběhu účetních dokladů, rekvalifikace účetních apod. Po plné implementaci IFRS do svého účetního systému však nadále nemusí sestavovat účetní závěrku podle ČÚS a vedou tak jedno účetnictví s jednou účetní závěrkou. Technickým problémem tak zůstává vyčíslení daňového základu, tak jako by byly použity české účetní předpisy.

### Kategorie 2

Z hlediska účetní legislativy tzv. „malé a střední podniky.“ V praxi se však může jednat o velmi velké podniky (větší než řada firem v předchozí kategorii), které se však liší tím, že nejsou emitenty cenných papírů. Tím je však zpravidla jejich mateřská společnost, čímž se takové společnosti dostávají do nepříjemné situace z hlediska účetnictví, protože své statutární účtování a výkazy musí\* mít podle ČÚS, avšak výkaznictví pro své akcionáře a pro potřeby sestavení konsolidované účetní závěrky musí provádět dle IFRS. (Mejzlík, 2006)

\* Nově s účinností od 1. ledna 2011 mohou i tyto společnosti vést své statutární účetnictví a vykazovat finanční data dle IFRS v případě, že jsou konsolidovány mateřskou společností, která vyazuje svá finanční data dle IFRS.<sup>4</sup> Pokud účetní jednotka využije tuto možnost, bude mít stejný technický problém (vyčíslení daňový základ, tak jako by byly použity české účetní předpisy) jako účetní jednotka Kategorie 1.

---

<sup>3</sup>ZOÚ §19 a) odst. (1): „Účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie.“

<sup>4</sup>ZOÚ §19 a) odst. (7): „Pokud lze předpokládat, že k rozvahovému dni bude účetní jednotka povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky za použití mezinárodních účetních standardů, může rozhodnout o použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení své účetní závěrky k uvedenému rozvahovému dni. (Rozhodnutí o použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky a stanovení účetního období, od kterého budou mezinárodní účetní standardy používány, podléhá schválení nejvyšším orgánem této účetní jednotky).“

### Kategorie 3

Do této kategorie patří dle Mejzlíka (2006) malé podniky, které jsou z hlediska regulace účetnictví nezajímavé, jejich účetní závěrky nejsou auditované ani zveřejňované. Takové firmy vedou buď zjednodušeně podvojně účetnictví, nebo vedou jednoduché účetnictví, které je upraveno formou daňové evidence zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP).

Z uvedené charakteristiky vyplývá, že objektem konverze účetní závěrky jsou společnosti kategorie 1 a 2.

## 2.3 Varianty konverze účetní závěrky

Při konverzi účetní závěrky na IFRS je možno postupovat v zásadě třemi základními způsoby:

- a) konverze na úrovni účetních výkazů,
- b) konverze na úrovni zůstatků účtů – (v obrátové předvaze),
- c) konverze na úrovni transakcí (v paralelních hlavních knihách).

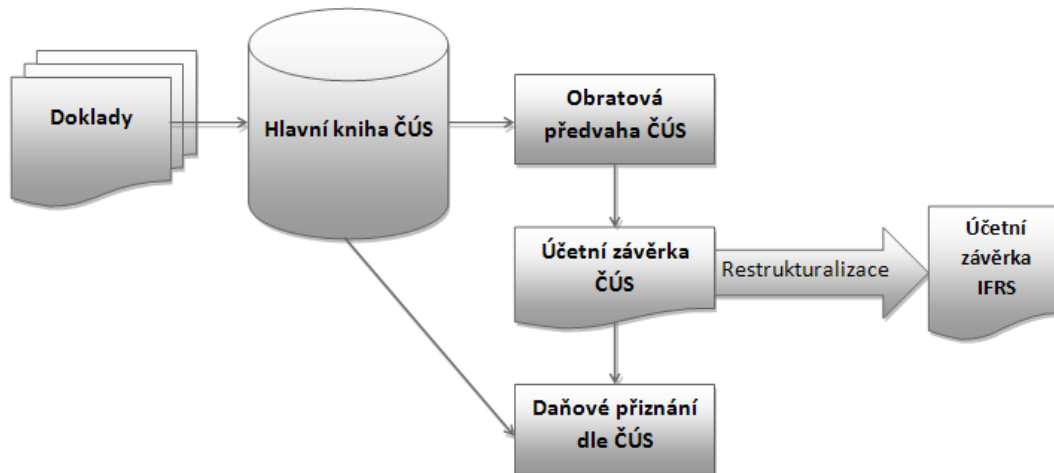
(Mejzlík, 2006)



### 2.3.1 Konverze na úrovni účetních výkazů

Konverze účetní závěrky je provedena dle Mejzlíka (2006) na úrovni řádků účetních výkazů, které jsou restrukturalizovány do nové účetní závěrky, viz schéma č. 1.

Schéma č. 1: Konverze na úrovni účetních výkazů



Zdroj: Mejzlík (2006)

Autor hodnotí jak klady, tak nedostatky postupu: „Toto řešení je rychlé, technologicky a organizačně nenáročné. Nevyžaduje prakticky žádné úpravy stávajícího informačního systému. Toto řešení je mimo vlastní rutinní funkce informačního systému (například v Excelu) a může rychle a levně reagovat na změny jak v ČÚS, tak i v IFRS. Konverze je ale prováděna mimo vlastní podnikový informační systém, jednorázově, ručně (většinou v Excelu apod.). Postup je náchylný na chyby a trpí nedostatkem průkaznosti. Takto provedená konverze je jen velmi hrubá a obtížně může reflektovat detailnější rozdíly v oceňování a vykazování jednotlivých složek účetní závěrky.“

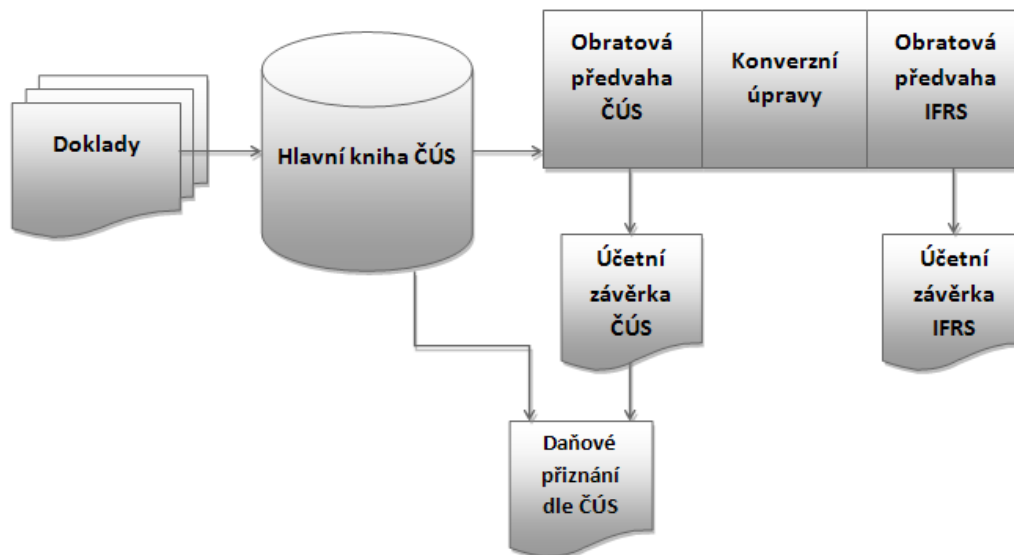
Dále upozorňuje na rizika a omezení této varianty: „Takto je možné konvertovat jen takové závěrky, v jejichž případě spočívají rozdíly mezi ČÚS a IFRS pouze ve struktuře účetních výkazů. Tato situace připadá v úvahu jen ve výjimečných případech takových společností, které buď vůbec nevykazují dlouhodobá aktiva, zásoby, rezervy, dlouhodobé pohledávky a závazky apod. nebo je jejich obsah a struktura triviální, což může být případ založených neaktivních společností, společností poskytujících pouze služby jako jsou auditorské

a poradenské společnosti. Obsahová správnost konvertované závěrky musí být zabezpečována organizačními opatřeními mimo standardní funkce informačního systému podniku. Konvertovaná závěrka nereaguje automaticky například na změnu účtování společností podle ČÚS.“

### 2.3.2 Konverze na úrovni zůstatků účtů

Konverze účetní závěrky je zabezpečena prostřednictvím vhodné konstrukce účtového rozvrhu a účtování na analytických účtech, které jsou v obratové předvaze restrukturalizovány a upraveny tak, aby vznikly nově strukturované zůstatky podle IFRS a z nichž je sestavena účetní závěrka konvertovaná na IFRS, viz schéma č. 2.

Schéma č. 2: Konverze na úrovni zůstatků účtů (v obratové předvaze)



Zdroj: Mejzlík (2006)

Mejzlík (2006) opět uvádí výhody i nevýhody řešení: „Toto řešení je rychlé, technologicky a organizačně nenáročné. Vyžaduje pouze pečlivou přípravu účtového rozvrhu a dodržování čistoty účtování na jednotlivých analytických účtech. Vlastní úpravy a restrukturalizaci zůstatků obratové předvahy a sestavení výkazů dle IFRS je možné provést mimo rutinní funkce informačního systému (například v Excelu) nebo lépe za pomoci nově implementovaných funkcí programu pro vedení účetnictví, který umožní definovat restrukturalizační operace a přiřazení upravených zůstatků analytických účtů jednotlivým položkám účetní závěrky

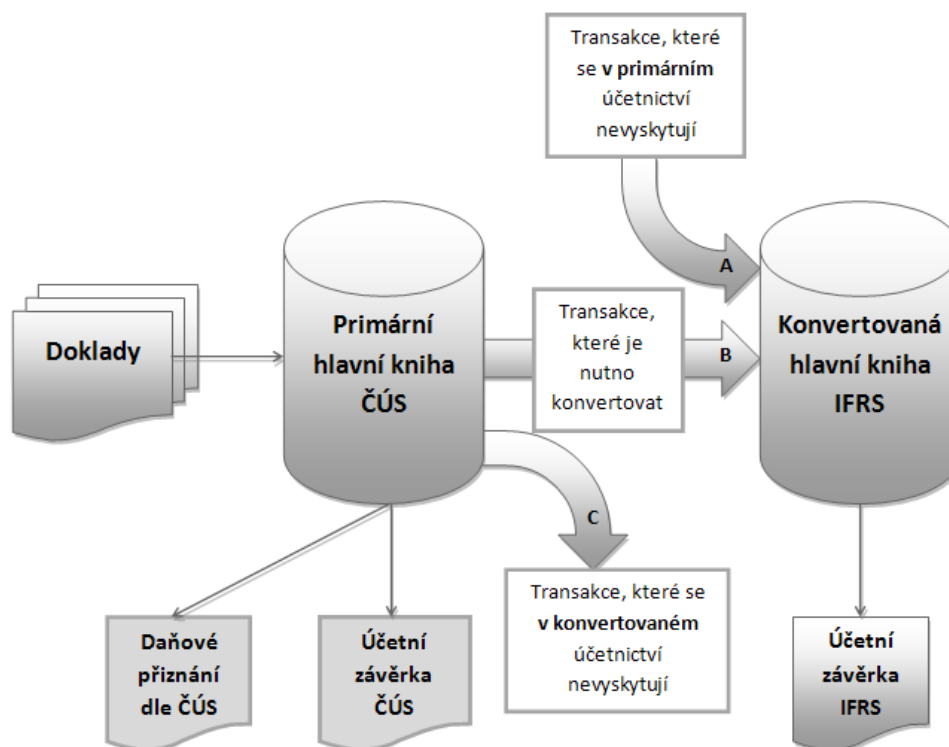
*konvertované na IFRS tak, že provedení vlastní konverze se stane standardní funkcí informačního systému. Pokud je konverze prováděna mimo vlastní podnikový informační systém, (například v Excelu apod.), je postup náchylný na chyby a trpí nedostatkem průkaznosti. Podrobnost a přesnost provedené konverze závisí na podrobnosti účtového rozvrhu (počtu analytických účtů) a dodržování čistoty na nich. Tímto postupem není možné provádět konverzi až na úrovni jednotlivých transakcí.“*

Takto je možné dle autora konvertovat jen takové závěrky, v jejichž případě spočívají rozdíly mezi ČÚS a IFRS pouze v zůstatcích na analytických účtech. Oproti postupu popsanému v předchozím bodě je možno vhodným působením účtového rozvrhu a pravidel účtování na jednotlivých analytických účtech eliminovat rizika spočívající v nehomogenosti zaúčtování na jednotlivých analytických účtech. Omezením je obtížné řešení rozdílných operativních evidencí (zásob, dlouhodobých aktiv, saldokont apod.). Přes určité nevýhody a rizika je tento postup kompromisem mezi prvním a třetím způsobem konverze a je také podniky nejčastěji využíván. Pro toto řešení existuje největší podpora ve funkcích programových produktů pro vedení účetnictví.

### 2.3.3 Konverze na úrovni transakcí

Konverze je zajištěná již na úrovni jednotlivých transakcí, které jsou účtovány paralelně do oddělených hlavních knih produkujících samostatné a oddělené účetní výkazy jak podle ČÚS, tak i podle IFRS. Parametry konverze jsou určeny pro každou účetní operaci, která je prvotně zaúčtována do primárního systému (například ČÚS) a odpovídající funkce programového vybavení pro vedení účetnictví ji okamžitě podle nastavených parametrů zaúčtuje ještě jednou do paralelně vedené hlavní knihy (například podle IFRS). Při správném nastavení informačního systému, které je náročné na znalosti, čas i finanční prostředky, je možno dosáhnout prakticky ideálního stavu, kdy jsou v maximální možné míře automaticky vedena paralelně dvě relativně nezávislé účetnictví produkující oddělené sady účetních výkazů, plně vyhovující požadavkům dané regulace a na sobě nezávislých viz schéma č. 3. (Mejzlík, 2006)

Schéma č. 3: Konverze na úrovni transakcí (v paralelních hlavních knihách)



Poznámky ke schématu:

Transakce kategorie A: Nemohou vzniknout automatickou konverzí z účetních zápisů podle ČÚS a musí být vloženy do hlavní knihy podle IFRS samostatně.

Transakce kategorie B: Musí být restrukturalizovány, přeceněny a zaúčtovány na základě zadaných parametrů do odpovídajícího programového vybavení pro vedení účetnictví.

Transakce kategorie C: jsou bezproblémové, protože se jedná o operace účtované pouze do hlavní knihy ČÚS, které nemají svoji analogii podle IFRS a nejsou tedy nijak konvertovány.

Zdroj: Mejzlík (2006)

Na závěr se autor věnuje stejně jako v předchozích variantách přednostem této konverze a jejím nedostatkům: „*Toto řešení nabízí nejkvalitnější zpracování konvertované závěrky. Je možno vyhovět všem i detailním požadavkům na účtování a sestavení účetní závěrky, jak podle ČÚS, tak i podle IFRS. Řešení využívá (a vyžaduje) odpovídající funkce a nastavení informačního systému, které zabezpečuje konverzi závěrky prakticky on – line rutinními funkcemi přímo v rámci informačního systému bez nutnosti opatření mimo něj (účetový rozvrh, Excel apod.) Řešení je ale vysoce náročné na implementaci vhodných programových nástrojů a na údržbu parametrizace těch funkcí, které zabezpečují konverzi účetních transakcí.*“

Hlavními riziky a omezeními jsou dle Mejzlíka (2006) nezvládnutí implementace a údržby parametrizace konverzních funkcí. Celý proces navíc představuje rozsáhlý zásah do stávajícího informačního systému mající povahu projektu vyžadujícího projektovou přípravu, řízení, financování a další náležitosti. Dále autor upozorňuje, že v případě nezdaru projektu mohou být negativní dopady nedožité povahy. Takové řešení je vhodné v případech, kdy jsou nároky na kvalitu obou účetních závěrek vysoké a tento stav bude trvat relativně dlouhou dobu, aby se vynaložené úsilí a finanční prostředky vyplatily.

#### 2.3.4 Volba schématu konverze účetní závěrky

Rozhodnutí, kterou z výše uvedených variant konverze závěrky zvolit v konkrétních podmínkách účetní jednotky není dle Mejzlíka (2006) jednoduchou záležitostí a vyžaduje zhodnocení řady parametrů a jejich porovnání s krátkodobými a dlouhodobými cíli podniku v oblasti svého informačního systému, jeho funkcí a účetního výkaznictví. Jde o rozhodnutí, které musí být učiněno vrcholovým managementem na základě doporučení odborných účetních pracovníků a na základě schválení mateřskou společností a po konzultaci s auditorem.

Na závěr kapitoly Varianty konverze účetní závěrky bude uveden polemický názor Mládka (2008), který vysvětluje, proč by konverze z ČÚS na IFRS neměla probíhat pouze na úrovni výkazů (tzv. převodovými můstky). Přitom autor upozorňuje na fakt, že uvedené řešení je přímo v rozporu s IFRS: „*Národní standardy bývají založené na úplně jiných zásadách než IFRS. Proto účtová osnova a postupy účtování, které jsou schopny sloužit jednomu systému, nemohou sloužit i druhému. Snaha tuto nekompatibilitu řešit pomocí různých analytických, syntetických, pomocných či převodových účtů jen vede k tomu, že za velmi krátkou dobu se účtová struktura firmy stane tak složitá a nepřehledná, že se v tom nevyzná ani ten, kdo ji*

*navrhoval. A často stačí jen jedna malá změna (například v zákoně, standardech IFRS či operacích firmy) a celý domeček z karet se zhroutí. Vedení většiny firem nemá sebemenší touhu investovat čas a námahu vést paralelní evidence. Místo toho se snaží aplikovat „jednodušší“ postup, který spočívá v tom, že se nejprve účtuje v jednom systému (obvykle národní standardy), a pak se tyto účty převedou na ten druhý (obvykle IFRS) pomocí nějakého můstku.*

Problém dle Mládky (2008) spočívá v aplikaci ustanovení IAS 8 §7: *„Jestliže se standard nebo interpretace IFRS specificky vztahuje na transakci, jinou událost nebo okolnost, účetní politika a postupy aplikované na tu konkrétní položku se musí stanovit na základě daného standardu či interpretace.“* Pokud se tedy transakce, události či okolnosti, nejprve zaúčtují podle národních předpisů, aplikují se na ně „účetní metody a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy,“ nikoli standardy a interpretacemi IFRS. Pokud se takto sestavené účetnictví převede na „IFRS“, koná se dle názoru autora v přímém rozporu s požadavky IFRS.

Dále autor upozorňuje na nekompetentnost pracovníků provádějící konverzi pouze na bázi převodových můstků a na možná rizika výsledku (účetní závěrky podle IFRS): *„Takový „odborník přes IFRS“ by měl vědět, že závěrku sestavenou tak, že se na transakce, události či okolnosti nejprve aplikují národní standardy, nelze jednoduše překlomit na závěrku podle IFRS. Měl by vědět, že takováto konverze vyžaduje se vrátit do všech období a každou jednotlivou transakci, událost či okolnost posoudit, a v případě, že nebyla původně zachycená způsobem, který upravuje IFRS, jí reklasifikovat, přecenit či jinak upravit tak, aby odpovídala požadavkům IFRS. Pokud je názoru, že toto je příliš pracné a že stačí nějaký můstek, převod, překlomení, „mapping“, či kouzelnická hůlka, nejenže se dá polemizovat o jeho odbornosti, ale také by si měl uvědomit, že pokud pro klienta sestaví závěrku, která IFRS jen opticky připomíná, a pokud ji klient bude prezentovat jako závěrku „podle IFRS“ vystavuje se společnost riziku postihu.“*

### 2.3.5 Požadavky daňových předpisů na konvertovaná data

Dle § 23 odst. 2 a) ZDP a navazujícího pokynu k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob musí poplatník vykazující dle IFRS uvést do daňového přiznání výsledek hospodaření před zdaněním (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Pokud poplatník nepředloží společně s daňovým přiznáním Výkaz zisku a ztráty a Rozvahu, popřípadě Přehled o změnách vlastního kapitálu sestavené dle ČÚS, musí uvést na zvláštní příloze specifikaci a kvantifikaci vlivů, z nichž vyplývá rozdíl mezi výsledkem hospodaření zjištěným podle Mezinárodních účetních standardů a výsledkem hospodaření zjištěným podle ČÚS.

Dle Pokynu D 295 mají účetní jednotky vykazující dle IFRS povinnost u transakcí, které mají rozdílné účetní zobrazení, doložit účetní doklad s příslušnými čísly účtů, na jejichž vrub, či v jejichž prospěch by byl účetní případ zaúčtován bez vlivu IAS; pokud je rozdílná i peněžní částka, doplnit i tuto částku a provádět následující činnosti:

- ✓ zaznamenat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví způsobem, který odpovídá účetním metodám a zápisům v hlavní knize a v knize analytických účtů, a to v členění a uspořádání, jenž stanoví zvláštní právní předpisy pro účetní jednotku, která je obchodní společností, ale která není emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie;
- ✓ zpracovat přehled, který svým obsahovým vymezením, členěním a uspořádáním odpovídá výkazu zisku a ztráty viz příloha č. 2, jenž je povinna podle českých účetních předpisů sestavit účetní jednotka, která je obchodní společností, ale která není emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie.

To vše představuje obtížně splnitelnou povinnost pro společnosti, které vykazují svá statutární data dle IFRS. Tyto společnosti sestaví a odevzdají finančnímu úřadu účetní závěrku dle IFRS a vyčíslí v ní svůj výsledek hospodaření dle IFRS. Tento výsledek hospodaření bude také předmětem rozdělení akcionářům. Daňové přiznání těchto společností však musí začínat hospodářským výsledkem podle ČÚS, tak jako by podle IFRS neúčtovaly. Úplné splnění takového požadavku je obtížné, může být i nemožné a z hlediska informačního systému takového podniku velmi neefektivní.

Řešením této situace by mělo být vytvoření koncepčně zcela nového ZDP (ne jen novela stávajícího). A to včetně rozdělení stávajícího jednoho zákona na zákon o daních z příjmů fyzických osob a na zákon o daních ze zisku právnických osob. Nově vytvořený zákon o daních ze zisku právnických osob by měl specifikovat samostatně a nezávisle na účetní regulaci daňový základ tak, aby jakékoliv změny v účetní regulaci, použitý systém účetnictví a účetního výkaznictví a jeho změny nijak takto specifikovaný daňový základ neovlivňovaly. (Mejzlík, 2006)

## 2.4 Dílčí závěr

Co se týče zhodnocení dosavadních poznatků k danému problému, lze konstatovat, že odborná literatura se tématem konverze z účetních dat IFRS na účetní data ČÚS prakticky nezabývá. Tato konverze probíhá u jednotlivých společností v rámci individuálního nastavení parametrů programového vybavení pro vedení účetnictví (např. SAP, Helios a další) a to technikou, kterou tyto systémy umožňují anebo manuálně v rámci aplikace excel.

Většina článků a materiálů z odborných seminářů pojednává o opačné konverzi účetních dat (z ČÚS na IFRS) a to často pouze na úrovni účetních výkazů s výjimkou článků docenta Mejzlíka viz dále. Potřeba zabývat se tématem konverze z ČÚS na IFRS byla vyvolána prvním přechodem na IFRS v roce 2005 s uvedením srovnatelných dat za účetní období roku 2004. Vlastní konverze probíhaly v jednotlivých podnicích jako individuální projekty zaštitěné experty z řad odborníků na IFRS. Při jednorázovém přechodu z ČÚS na IFRS se u společností tzv. překlápěly účetní závěrky, s ohledem na náklady většinou pouze na úrovni výkazů popř. zůstatků účtů (poznatky prezentované Robertem Mládkem). Další skupinou podniků, která konvertuje data z IFRS na ČÚS jsou dceřiné společnosti, které jsou konsolidovány „matkou“ vykazující dle IFRS.

Mejzlík se zabývá z obecného hlediska i jinými variantami konverze účetní závěrky z ČÚS na IFRS a to včetně jejich vyhodnocení. Podle jeho názoru je ideální variantou konverze z hlediska vypovídací funkce účetnictví – konverze na úrovni jednotlivých transakcí, která je ale zároveň variantou nejdražší a nejnáročnější na lidský faktor. Variantu konverze na úrovni obrátových předvah lze považovat dle autora za přijatelný kompromis. Varianta konverze na



úrovni převodového můstku je přijatelná pouze u úzkého okruhu společností, které poskytují pouze služby a nemají dlouhodobý majetek a ostatní pro převod problematické účetní kategorie. Jeho závěry nepřímo potvrzuje i Robert Mládek, který polemickým způsobem napadá možnost konverze na úrovni výkazů.

Závěrem lze konstatovat, že předmět řešení disertační práce není v odborné literatuře dostatečně popsán a zmapován. Sice existují přehledy rozdílů mezi IFRS a ČÚS, ze kterých lze nepřímo odvodit co konvertovat, ale detailní metodika konverze není dostatečně zmapována.

## 3 Teoretická východiska práce

Cílem části „Teoretická východiska práce“ je porovnání účetních systémů: Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) s českou právní úpravou účetnictví (ČÚS) a poskytnutí teoretické základny pro identifikaci hlavních rozdílů mezi výše uvedenými systémy a pro další vlastní analýzy.

Porovnávány jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a jejich interpretace, účinné pro účetní závěrky sestavené za účetní období počínající 1. ledna 2010 s českou právní úpravou účetnictví, vstoupivší v platnost dne 1. ledna 2010. Česká právní úprava vychází ze znění určeného pro podnikatele (odchyly pro banky a ostatní finanční instituce nejsou v porovnání obsaženy). Informace pro porovnání jsou čerpány jak ze základních pramenů – účetních standardů a legislativních norem, tak z odvozených pramenů – studií a odborných publikací. Porovnání je provedeno formou rešerše.

Pro úplnost je v úvodu kapitoly zařazena i část pojednávající o porovnávaných úpravách účetnictví.

### 3.1 Stručná charakteristika porovnávaných účetních systémů

#### 3.1.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, které vydává Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB) jsou celosvětově uznávaným a respektovaným nástrojem harmonizace účetnictví a jedním z možných nástrojů pro zveřejnění účetních dat na mezinárodních trzích s cennými papíry.

IFRS nejsou obecně platnou právní normou, ale jedná se o účetní systém založený na principech, který je ve své současné podobě určený zejména kótovaným společenstvem a společenstvem s podnikatelskými aktivitami značného rozsahu, ale nejen jim.

Dne 9. července 2009 publikovala IASB nový standard, který se vztahuje na malé a střední podniky. Standard byl vytvořen Nadací IASC, stejně jako standardy, které jsou součástí plné sady IFRS. Tento standard však stojí samostatně a je na plných IFRS nezávislý. Oproti plným IFRS má standard pro malé a střední podniky mnohá zjednodušení a odlišnosti:

- ✓ některé oblasti, které jsou součástí plných IFRS, jsou v IFRS pro SME zcela vypuštěny,
- ✓ v mnohých oblastech, kde je v plných IFRS možnost volby účetní politiky, není tato volba pro malé a střední podniky možná; standard obsahuje pouze jedno řešení,
- ✓ požadavky na vykazování a oceňování jsou oproti plným IFRS zjednodušeny,
- ✓ požadavků na zveřejňování v příloze je výrazně méně,
- ✓ proces promítání budoucích změn do tohoto standardu je zjednodušen.

(Krupová, 2009)

V závislosti na typu právního prostředí mohou být IFRS jako globální účetní jazyk v menší i větší míře přejímány do národních i nadnárodních legislativ. Od roku 2005 se například povinně vyžaduje aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví upravených právem Evropského společenství (ES) u konsolidovaných účetních závěrek podniků, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burzách ve státech Evropské unie (EU).

Východiskem pro tvorbu a aplikaci konkrétních účetních standardů je koncepční rámec. Následují standardy pro jednotlivé oblasti, které představují obecně sdílený názor účetních profesionálů, jak zobrazit vybraný hospodářský jev (oblast) v účetnictví. Pokud se při uplatňování standardů v praxi vyskytnou sporné otázky, vyjadřuje se k nim formou interpretací Výbor pro interpretace IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee), který vznikl v roce 2002 a nahradil tak svého předchůdce Stálý interpretační výbor SIC (Standing Interpretations Committee). (Krupová, 2005). Kompletní seznam standardů IAS a IFRS a interpretací SIC a IFRIC platných pro účetní období počínající 1. ledna 2010 je uveden v příloze č. 1.

---

### 3.1.2 České účetní standardy (ČÚS)

Pod pojmem české účetní standardy jsou v práci zahrnuty základní předpisy pro úpravu účetnictví v ČR<sup>5</sup>:

- ✓ Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (ZOÚ),
- ✓ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen Vyhláška),
- ✓ České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "České účetní standardy pro podnikatele), ve znění pozdějších předpisů.

„ČÚS“ jsou národním účetním systémem, který je založen na závazných pravidlech a podléhá požadavkům předpisů Evropského společenství a z toho plynoucích závazků pro ČR. Zákon o účetnictví, který je hlavním pilířem české právní úpravy je základní, obecně platnou legislativní normou s celostátní platností, obsahující úpravu účetních metod a výkaznictví pro veškeré účetní jednotky na území státu, od nejmenších po největší (i nadnárodní), jejichž předmět činnosti a účel založení se mohou zásadně odlišovat. Jeho forma a obsah jsou dány nejen pravidly a obsahem evropské legislativy, ale i českými legislativními pravidly a požadavkem na plný soulad (věcný i terminologický) s ostatními normami českého právního řádu, např. obchodním zákoníkem.

---

<sup>5</sup> České účetní standardy jsou pouze jednou z dílčích částí české právní úpravy účetnictví, která se zaměřuje na postupy účtování jednotlivých položek a dále na úpravu specifických oblastí. Tuto dílčí část nelze v žádném případě srovnávat, co se týče obsahu, rozsahu a kvality s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. V disertační práci se pojem české účetní standardy využívá pro označení komplexní právní úpravy účetnictví v ČR a to z důvodu, že se jedná o zavedený pojem.

### 3.1.3 Aplikace IFRS v podmínkách ČR

V ČR ukládá Zákon o účetnictví účetním jednotkám, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU, povinnost účtovat a sestavovat individuální, respektive konsolidovanou účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, konkrétně se zněním IFRS, které bylo schváleno pro aplikaci v rámci EU na základě Nařízení Evropské komise č. 1606/2002. S účinností od 1. ledna 2011 mohou vybrané účetní jednotky dobrovolně účtovat a sestavovat své účetní závěrky v souladu s IFRS a to v případě, že jsou ovládanou osobou<sup>6</sup> anebo osobou, ve které konsolidující účetní jednotka vykonává společný vliv, a jsou povinné podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky za použití mezinárodních účetních standardů. (Rozhodnutí o použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky a stanovení účetního období, od kterého budou mezinárodní účetní standardy používány, podléhá schválení nejvyšším orgánem této účetní jednotky.) (ZOÚ § 19 a) odst. 7) Ostatní účetní jednotky se sídlem v ČR mohou podle IFRS postupovat pouze pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky, popřípadě mohou IFRS aplikovat dobrovolně pro účely sestavení paralelní účetní závěrky vedle statutární účetní závěrky podle českých účetních předpisů.

---

<sup>6</sup> Dle § 66a) Obchodního Zákoníku

## 3.2 Porovnání koncepčních rámců účetnictví

Koncepční rámec finančního výkaznictví zakotvuje východiska (principy, pravidla a předpoklady), na jejichž bázi se vyhotovuje a prezentuje účetní závěrka. Koncepční rámce jsou obsaženy jak v národních úpravách účetnictví, tak na poli nadnárodním (koncepční rámec IFRS a teoretický ucelený základ US GAAP obsažený v řadě obecných konceptů angl. Statements of Accounting Concepts No 1 – 6).

Koncepční rámec IFRS je uceleným dokumentem, který vymezuje, komu jsou výstupy z finančního účetnictví určeny, definuje cíl účetního výkaznictví a uvádí výčet a definuje:

- ✓ základní účetní zásady a principy (věcné zásady a kvalitativní vlastnosti účetních výkazů),
- ✓ pojetí kapitálu a jeho uchování,
- ✓ oceňovací základny,
- ✓ základní prvky účetních výkazů a
- ✓ podmínky jejich uznání v účetnictví.

V české právní úpravě účetnictví v současné době ucelený koncepční rámec není, určité jeho oblasti jsou obsaženy jak v zákoně o účetnictví, tak v dalších na zákon navazujících předpisech.

### 3.2.1 OBLAST: Základní účetní zásady a principy

Teoretickou základnu finančního účetnictví tvoří obecně uznávané základní účetní zásady a principy.

#### 3.2.1.1 Pravdivý a věrný obraz v účetnictví

Za nejvyšší a cílovou zásadu, kterou se řídí účetní jednotka zejména při vykazování, se všeobecně považuje princip věrného a pravdivého zobrazení (angl. true and fair view). Na obecně úrovni lze zásadu true and fair view interpretovat jako požadavek kladený na účetní data, aby věrně a “pravdivě” zobrazovaly ekonomickou realitu.

Koncept věrného a poctivého obrazu je obsažen přímo ve standardu IAS 1 rev.: „*Účetní závěrka musí zobrazovat věrně finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky. Věrné zobrazení vyžaduje důvěryhodné zobrazení dopadů transakcí, jiných událostí a podmínek v souladu s definicemi a kritérii pro vykázání aktiv, závazků, výnosů a nákladů stanovených v Koncepčním rámci. Předpokládá se, že výsledkem použití IFRS s dodatečným zveřejněním, je – li nutné, je účetní závěrka, která podává věrný obraz.*“

IAS 1 dále zakotvuje i tzv. princip priority, kdy se účetní jednotka může ve zcela výjimečných případech odchýlit od účetního zobrazení transakce dle požadavku jednotlivých standardů a to v případě, že aplikace požadavku příslušného standardu by mohla být v rozporu s požadavkem věrného zobrazení a mohla by zapříčinit mylnou interpretaci účetních dat. Dále jsou IAS 1 požadován podrobný popis důvodu odchýlení se od požadavků standardů.

Vrcholovou účetní zásadu v ČR upravují ustanovení § 7 ZOÚ následovně:

„(1) *Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala **věrný a poctivý obraz** předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.*

(2) *Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.*“

### 3.2.1.2 Kvalitativní vlastnosti účetní závěrky a věcné zásady

Kvalitativní vlastnosti lze definovat jako požadavky na účetní informace ze strany jejich uživatelů. Správné vymezení kvalitativních vlastností je složitý a kontroverzní problém. Dosud zpracované koncepční rámce finančního účetnictví jsou při výčtu a vymezení kvalitativních vlastností nestejnorodé, a tedy i nesrovnatelné.

#### Kvalitativních vlastnosti účetní závěrky dle IFRS

**Srozumitelnost** účetní informace je dána její jasnou prezentací. Informace mají být vykazovány bez zbytečných složitostí a v logické struktuře. To však neznamená, že by významné, ale pro některé uživatele těžko srozumitelné informace měly být vyloučeny.

**Relevantnost** je vnitřní schopnost účetní informace, která umožňuje uživateli hodnotit minulé i současné události a predikovat jejich budoucí vývoj tak, aby mohl přijímat užitečná ekonomická rozhodnutí. Informace je významná, jestliže by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo tato ekonomická rozhodnutí ovlivnit. Včasností se rozumí taková pohotovost informace, která je schopna ovlivnit rozhodnutí uživatele.

**Porovnatelnost** účetních dat podniku v časové řadě je zajištěna věcnou a metodickou stálostí (tzv. zásada konzistence). Uživatel by měl být informován o použitých účetních zásadách, o všech jejich změnách a o účincích těchto změn.

**Spolehlivost:** informace je spolehlivá, jestliže je prosta věcných chyb a předpojatosti a dostatečně vyjadřuje smysl a význam zobrazovaných skutečností.

**Zásada přednosti ekonomické podstaty před právní formou** je splněna, je – li hospodářská operace zachycena a promítnuta do účetnictví podle své ekonomické podstaty a ne pouze podle právní formy. Není tedy například podstatné, zda účetní jednotka vlastní majetek právně, či jej má právo využívat.

Koncepční rámec IAS definuje **opatrnost** jako obezřetnost, kterou je nutno použít při vykazování nejistých událostí tak, aby aktiva nebo příjmy nebyly nadhodnoceny a závazky nebo výdaje nebyly podhodnoceny. Konkrétně je princip opatrnosti naplněn např. uznáním jen realizovaných výkonů, principem nižšího ocenění u zásob, vykázáním nerealizovaných ztrát a nezapočítáváním nerealizovaných zisků (princip imparity).



---

**Zásada úplnosti je naplněna**, jestliže jsou vykazovaná data komplexní, ovšem v míře nepřekračující určité hranice vymezené významností a náklady potřebnými na jejich získání. (Adámková, 2003)

#### Charakteristika věcných zásad dle IFRS

Koncepční rámec chápe základní předpoklady ve smyslu obecně uznávaných zásad, které není třeba explicitně uvádět v příloze, pokud je způsob sestavení účetní závěrky respektuje. V porovnání s jinými obecně uznávanými zásadami (viz např. anglický Companies Act nebo koncepční rámce amerických a anglických GAAP) je jejich vymezení relativně úzké: vymezuje pouze akruální princip (Accrual Basis) a princip tzv. předpokladu trvání (další činnosti) podniku (Going Concern), které stručně charakterizuje.

**Akruální princip** je charakterizován následovně: *“ Výsledky transakcí a jiných událostí jsou uznány v okamžiku, kdy k nim dojde (nikoliv, když jsou peníze nebo jejich ekvivalenty obdrženy nebo vydány) a jsou zaznamenány v účetních knihách a vykázány v obdobích, ke kterým se vztahují.”* **Předpoklad pokračující činnosti** podniku je základem pro vykazování elementů rozvahy. Lze ho interpretovat následovně: neexistuje – li důkaz o opaku, předpokládá se, že podnik bude nadále pokračovat ve své činnosti. (Adámková, 2003)

#### Kvalitativní vlastnosti účetní závěrky a věcné zásady dle ČÚS

Kvalitativní vlastnosti účetní závěrky a věcné zásady nejsou uvedeny v ČÚS odděleně, ale vzájemně se prolínají. V §19 odst. 6) ZOÚ požaduje, aby informace obsažené v účetní závěrce byly spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a při jejich posuzování bylo přihlíženo k jejich významnosti.

ZOÚ dále vymezuje uvedené charakteristiky následovně: *„Informace se považuje za spolehlivou, jestliže splňuje požadavek věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a je – li úplná a včasná. Informace je včasná, je – li získána ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její získání, pokud tyto náklady nepřevýší přínosy plynoucí z této informace. Informace je srovnatelná, jestliže splňuje požadavky stanovené v §7 odst. 3 až 5, které obsahují zásadu konzistence (stálost používání účetních metod) a principu nepřetržitého pokračování činnosti podniku. Informace se považuje za významnou (závažnou), jestliže by*

*její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá (dále jen "uživatel").“*

V § 8 odst. 5) je dále vymezena zásada srozumitelnosti: „*Účetnictví účetní jednotky je srozumitelné, jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit a) obsah účetních případů; b) obsah účetních záznamů a c) vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy.*“

Zásada přednosti ekonomické podstaty transakce před její formou je v ČÚS aplikována např. v § 28 ZOÚ: „*(1) V případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva nebo v případech, kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci, jakož i v dalších případech stanovených zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy, o majetku účtují a odpisují jej účetní jednotky, které jej používají.*“

Ze znění výše citovaného ustanovení paragrafu, je zřejmé, že je účetním jednotkám umožněno evidovat a odepisovat majetek, který používají, ale zatím nevlastní pouze ve vyjmenovaných případech. Na rozdíl od IFRS, kde se tato zásada aplikuje na veškeré případy tzv. ekonomického vlastnictví včetně finančního leasingu. Ačkoliv je v ČR finanční leasing nově definován jako zvláštní forma pořízení majetku, předmět pronájmu eviduje a odepisuje vlastník dle práva – leasingová společnost.

### 3.2.2 OBLAST: Oceňování

Oceňování majetku podniku a jeho závazků je zásadním problémem každého finančního účetnictví. Na použitém způsobu ocenění totiž závisí obsah a vypovídací schopnost všech základních finančních veličin uváděných v účetních výkazech (výše vykázaných aktiv a závazků podniku z toho pak výše vlastního kapitálu a v neposlední řadě i výše vykázaného výsledku hospodaření). Oblast oceňování majetku zaznamenala za posledních deset let bouřlivý vývoj. Z textu posledně vydaných standardů lze usuzovat, že při oceňování se nadnárodní účetnictví neustále více odklání od opatrnosti (používání pouze doložitelných historických cen, ocenění majetku na bázi nižší ze dvou hodnot) směrem k co nejpřesnějšímu vyjádření hodnoty majetku.

### 3.2.2.1 Oceňování majetku a závazků v účetnictví dle IFRS

Koncepční rámec IAS definuje následující možné oceňovací základny:

- ✓ historická cena;
- ✓ běžná cena a
- ✓ současná hodnota.

Při oceňování historickou cenou je majetek oceněn na úrovni nákladů, které byly skutečně vynaloženy na jeho pořízení.

Běžná cena vychází z aktuální hodnoty majetku, kterou má v okamžiku ocenění. Koncepční rámec IAS definuje jako běžné ceny: **běžnou reprodukční cenu a běžnou realizační cenu**. Při užití běžné reprodukční ceny je majetek oceněn na úrovni nákladů (výdajů), které by musely být vynaloženy na jeho pořízení v současnosti (k okamžiku ocenění např. k rozvahovému dni). Na rozdíl od běžné realizační ceny, kdy je majetek oceněn na úrovni příjmu (výnosu), který by bylo možno získat jeho prodejem v současnosti za normálních, standardních podmínek. Její modifikací je pak čistá realizační hodnota, která je definována obdobně s dodatkem, že příjmy získané prodejem v současnosti jsou sníženy o náklady na dokončení a přímé náklady na prodej.

Poslední oceňovací základnou, kterou definuje koncepční rámec pro ocenění majetku, je současná hodnota. Ta představuje diskontovanou hodnotu budoucích čistých peněžních příjmů, jež majetek za dobu svého užívání přinese.

Vzhledem k jeho vzniku (konec 80. let minulého století) se koncepční rámec IAS nezmiňuje o dalším zástupci tzv. běžných cen a to fair value (reálná hodnota). Ta je v současné době definována v jednotlivých standardech. Podrobně se jí zabývají například standardy IAS 39 – Finanční nástroje: účetní zachycení a ocenění a IAS 41 – Zemědělství, fair value je zmíněna i v řadě dalších standardů (IFRS 3, IFRS 5, IAS 11, IAS 17, IAS 18, IAS 36, IAS 38 a IAS 40).

---

Fair value je v současné době definována jako částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum či vyrovnán závazek („*The amount for which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction.*“). Dle Dvořákové (2006) z definice vyplývá, že toto ocenění je založeno na ocenění aktiva na konkrétní aktuální tržní bázi, nejedná se však o konkrétní tržní cenu. (Fair value není cenou konkrétní uskutečněné transakce, jedná se o cenu, která by mohla být sjednána mezi svobodně, bez nátlaku se rozhodujícími subjekty na trhu, motivem směnné transakce je profit obou stran). Definice nespécifikuje, zda se jedná o realizovatelnou hodnotu či běžnou (reprodukční) cenu. Neupřesňuje tedy, zda má být ocenění řešeno z pohledu kupce či prodávajícího, jednotlivé standardy pak mohou tento pohled specifikovat. Neexistuje – li dostatečně rozvinutý trh, připouští některé standardy explicitně i využití ocenění na bázi současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků, jako vhodnou bázi pro stanovení fair value.

Standardy, které se podrobněji zabývají variantami určení fair value uvádějí většinou následující možnosti:

- ✓ výchozí ocenění – tržní cena aktivního trhu,
- ✓ není – li k dispozici tržní cena aktivního trhu – použití alternativních odhadů tržní hodnoty, přičemž východiskem může být:
  - cena poslední transakce nedošlo – li ke změnám,
  - cena obdobného aktiva se zohledněním rozdílů,
  - současná hodnota budoucích peněžních toků.

Jednotlivé standardy mohou uvádět i jiné způsoby zjištění fair value s ohledem na specifika oblastí, které upravují. (Dvořáková, 2006)

Reálná hodnota je tak vcelku běžnou veličinou oceňování, přesto si podniky často kladou otázky, jaká konkrétní částka ztělesňuje reálnou hodnotu jimi řešené položky účetních výkazů. Tato skutečnost je dána jednak rozptýleností požadavků a možností ocenění v reálné hodnotě do různých individuálních standardů a interpretací, a současně i různými pravidly, jak reálnou hodnotu určovat.

Výše zmíněné skutečnosti – významnost fair value, rozptýlenost pravidel a nekonzistence v jejich aplikování – vedly IASB a FASB v rámci konvergenčního procesu k rozhodnutí, vytvořit vzájemně akceptovatelná jednotná pravidla pro stanovení fair value. Tento závazek byl přijat již v roce 2006 a jeho výsledkem je vydání IFRS 13 Oceňování v reálné hodnotě (Fair value measurement) v květnu 2011 s účinností od 1. ledna 2013, prospektivně.

IFRS 13 tak stanoví potřebný jednotný rámec pro oceňování fair value. Jeho účelem je výhradně sloužit jako podpůrný standard pro všechny ostatní existující i budoucí pravidla IFRS požadující nebo umožňující ocenění ve fair value.

IFRS 13 nově definuje fair value jako „cenu, která by měla být získána při prodeji aktiva nebo uhrazena při převodu závazku k datu ocenění v běžné transakci mezi účastníky trhu (*the price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date*)“ . (Touto definicí je nově fair value postavena do role výstupní hodnoty, tzv. *exit price*). Pravidla dále zdůrazňují, že se musí uvážit charakteristiky konkrétního aktiva a závazku, jehož reálná hodnota se určuje, přičemž těmito charakteristikami jsou zejména podmínky fungování a umístění aktiva, omezení spojená s jeho prodejem nebo užíváním, zdali jde o aktivum či závazek, který je samostatný nebo je součástí skupiny aktiv či závazků.

Dále standard definuje třístupňovou hierarchii, kterou musí podnik uvážit při určování fair value

a požaduje postupovat od první po třetí úroveň s ohledem na aktivum či závazek, jehož fair value musí podnik určit a s ohledem na to, jaké informace potřebné k ocenění jsou k dispozici, resp. zda jsou určitelné. Pravidla dále vymezují oceňovací techniky, které rozlišují na tržní ocenění (*market approach*), výnosové ocenění (*income approach*) a nákladové ocenění (*cost approach*).

IFRS 13 poskytuje také nově jednotnou hierarchii ocenění fair value, která výrazně ovlivňuje také požadavky na zveřejnění a v důsledku strukturu a obsah informací zveřejňovaných v příloze:

- ✓ Úroveň 1 (Level 1) => do ocenění fair value vstupují kótované, nijak neupravené ceny na aktivním trhu pro identické aktivum nebo závazek, na které může podnik dosáhnout k datu ocenění.
- ✓ Úroveň 2 (Level 2) => do ocenění fair value vstupují pozorovatelné, tržní údaje pro aktivum nebo závazek, získané přímo nebo nepřímo, např. kótované ceny obdobných aktiv a závazků, kótované ceny z neaktivních trhů, dále úrokové sazby, výnosové křivky, volatilita, úvěrové marže.
- ✓ Úroveň 3 (Level 3) => do ocenění fair value vstupují nepozorovatelné, netržní údaje pro aktivum nebo závazek, např. vážené průměrné náklady kapitálu, očekávaný dlouhodobý růst tržeb apod.

Standard uvádí také požadavky na zveřejnění v oblasti fair value, které jsou nejpodrobnější pro úroveň 3. (Vašek, 2011)

Co se týče oceňování závazků, platí dle koncepčního rámce IAS obecná zásada a to, že jejich ocenění by mělo být v souladu s principy oceňování majetku. Závazky lze v podstatě oceňovat buď v nominální hodnotě, anebo v současné hodnotě. Současná hodnota závazku je definována jako diskontovaná hodnota budoucích čistých peněžních výdajů. Principiálně by měly být závazky vykázány vždy v diskontované hodnotě. U krátkodobých závazků oba výše zmíněné způsoby oceňování splývají vzhledem k malému významu časové hodnoty peněz. Naopak u dlouhodobých dluhů, kde je vliv časové hodnoty peněz a tedy i úroku významný, je potřeba diskontovat vždy.

Vykazování účetních položek na jiné bázi než je historická cena řeší komplexně IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních<sup>7</sup> ekonomikách a další (např. IAS 16, IAS 39, IAS 40 a IAS 41, viz přehled vydaných standardů).

---

<sup>7</sup> Standard nestanovuje absolutní procento, od kterého se makroekonomické prostředí stává hyperinflačním, ale uvádí jeho charakteristické znaky: veřejnost dává přednost nepeněžním aktivům, úrokové míry úvěrů zohledňují

---

Standardy se zabývají vykazováním účetních informací v prostředí, kdy ceny jednotlivých položek účetních výkazů nejsou konstantní v čase a to v důsledku působení specifických<sup>8</sup>, ekonomických a sociálních sil. Ekonomické síly mají za následek změnu ve všeobecné cenové hladině a tudíž i ve všeobecné kupní síle peněz (IAS 29). Specifické síly způsobují na sobě nezávislou změnu individuálních cen (řešeno např. IAS 16 – model přecenění, IAS 39, IAS 40, IAS 41). (Adámková, 2004)

### 3.2.2.2 Oceňování majetku a závazků v účetnictví dle ČÚS

Účetnictví v ČR je založeno na principu historických cen. Transakce se tedy v zásadě vyjadřují ve skutečných pořizovacích cenách či cenách pořízení, popř. vlastních nákladech. Pro vybrané položky se aplikují běžné ceny (např. reprodukční pořizovací ceny<sup>9</sup> a reálná hodnota<sup>10</sup>). Závazky a pohledávky při jejich vzniku, ceniny a peněžní prostředky se oceňují nominální hodnotou.

V § 24 odst. (5) ZOÚ jsou definovány základní typy oceňovacích základů následovně:“

- a) *pořizovací cenou cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související,*
- b) *reprodukční pořizovací cenou cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,*
- c) *vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti,*
- d) *vlastními náklady u hmotného majetku kromě zásob a nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.“*

---

inflaci, úrokové míry, mzdy a ceny jsou propojeny s cenovým indexem, veřejnost preferuje při vkladech stabilní zahraniční měnu, kumulativní inflační míra se během tří let blíží či přesahuje 100%.

<sup>8</sup> Specifické síly - např. změny v nabídce a poptávce na specifickém trhu aktiva a technologické změny (technologické změny v důsledku inovačního procesu mají za následek většinou stálý mírný růst cen).

<sup>9</sup> Majetek v případech bezúplatného nabytí anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit.

<sup>10</sup> Např. cenné papíry s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování, deriváty, část majetku a závazků zajištěná deriváty, pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování a další.

Za ocenění reálnou hodnotou se považuje dle § 27 ZOÚ ocenění:

- a) tržní hodnotou,
- b) kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není – li tržní hodnota k dispozici nebo tato nedostatečně představuje reálnou hodnotu a
- c) ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, nelze – li postupovat podle písmen a) a b).

Tržní hodnotou se rozumí hodnota, která je vyhlášena na tuzemské či zahraniční burze nebo na jiném veřejném (organizovaném) trhu. V případě, kdy není objektivně možné stanovit reálnou hodnotu, povoluje ZOÚ ocenit CP způsoby podle § 25 a to pořizovací cenou.

### 3.2.3 OBLAST: Základní položky účetní závěrky a podmínky jejich uznání

#### 3.2.3.1 Základní položky účetní závěrky a podmínky jejich uznání dle IFRS

Dle IAS jsou finanční důsledky hospodářských transakcí uznány (vykázány v rozvaze popř. ve výsledovce) v případě, že:

- a) vyhovují definici a
- b) splňují další kritéria uznání v účetnictví.

Na základě definice lze určit kategorii základního prvku (aktivum, závazek apod.) a odvozeně i jeho pozici ve výkazech finančního účetnictví. Další kritéria uznání pak určují, zdali základní prvek uznat a vykázat přímo v rozvaze odvozeně ve výsledovce, či ho uvést v příloze k účetním výkazům anebo ho nezveřejnit vůbec. Koncepční rámec IAS rozděluje základní prvky do dvou skupin podle toho, zda jsou ve vztahu k finanční situaci podniku (financial position) anebo k jeho výkonnosti (performance). První skupina obsahuje základní prvky rozvahy (aktiva, závazky a vlastní kapitál), do druhé skupiny jsou zahrnuty základní prvky výkazu úplného výsledku (náklady a výnosy v širším pojetí).



**Aktivum** je podnikem kontrolovatelný majetek, jehož existence je výsledkem minulých událostí

a od něhož se očekává, že přinese v budoucnosti ekonomický prospěch.

Dalšími podmínkami pro uznání aktiva v rozvaze jsou:

- ✓ budoucí ekonomický prospěch musí být dostatečně jistý, jinak řečeno: je vysoce pravděpodobné, že ho aktivum přinese a
- ✓ aktivum musí být spolehlivě ocenitelné.

**Závazek** je současná povinnost podniku, která vznikla na základě minulých událostí a při jehož vypořádání se očekává v budoucnu odliv zdrojů, které přinášejí podniku ekonomický prospěch.

Analogicky k aktivům platí následující podmínky pro uznání závazku v rozvaze:

- ✓ odliv zdrojů (aktiv) musí být dostatečně jistý a
- ✓ závazek musí být spolehlivě ocenitelný.

Snížení ekonomického prospěchu se v konečném důsledku projeví jako odtok peněžních prostředků či jejich ekvivalentů.

Z pohledu jeho zjišťování definujeme **vlastní kapitál** jako zbytkovou hodnotu z rozdílu aktiv a závazků ( $VK = \text{Aktiva} - \text{Závazky}$ ). Z uvedené definice a rovnice je zřejmé, že se jeho výše odvozuje od výše ocenění aktiv a závazků.

**Výnosy** jsou přírůstkem ekonomického prospěchu vyvolaného aktivitou podniku (ne dodatečnými vklady od vlastníků), které se projeví zvýšením stavu aktiv nebo snížením dluhů a ve svém důsledku způsobí nárůst vlastního kapitálu.

Koncepční rámec IAS rozlišuje dvě skupiny výnosů:

- ✓ **tržby a ostatní výnosy** (revenues), které se váží k hlavní (primární) činnosti podniku a mají v zásadě nepřetržitou a opakující se povahu (např. tržby z prodeje výrobků, zboží, služeb, přijaté úroky, tržby z prodeje cenných papírů),
- ✓ **přínosy** (gains), jež se týkají okrajových, vedlejších či nahodilých podnikových operací a dochází k nim nepravidelně (např. tržba z prodeje dlouhodobého majetku, nárok na náhradu škody, zisky z přecenění cenných papírů, zisky ze změn směnných kurzů a další). Přínosy se obvykle vykazují snížené o související ztráty.

**Náklady** jsou úbytkem ekonomického prospěchu vyvolaného aktivitou podniku (ne odčerpáním vlastníky), který se projeví snížením stavu aktiv či zvýšením dluhů a ve svém důsledku způsobí pokles vlastního kapitálu.

Obdobně jako u výnosů se člení náklady do dvou skupin:

- ✓ **náklady** (expenses), které se váží k hlavní činnosti podniku a mají v zásadě nepřetržitou a opakující se povahu (např. spotřeba materiálu, služeb, mzdové náklady, odpisy apod.),
- ✓ tzv. **ztráty** (losses), jež se týkají okrajových, vedlejších či nahodilých podnikových operací a dochází k nim nepravidelně (např. zbytková hodnota prodaného dlouhodobého majetku, škody na majetku v důsledku živelných pohrom, ztráty ze změny směnných kurzů atd.).

Ztráty (losses) se obvykle vykazují snížené o související výnosy. (Adámková, 2004)

---

## 3.3 Porovnání relevantních oblastí

Tato část se zabývá porovnáním jednotlivých účetních metod a postupů aplikovaných u relevantních oblastí se zaměřením na identifikaci rozdílných metod a postupů, které mají dopad na data obsažená přímo v účetních výkazech.

Relevantnost oblastí byla stanovena s ohledem na cíl konverze<sup>11</sup> a četnost jejich výskytu v podnikové praxi. Do relevantních oblastí nejsou tudíž zahrnuty:

- ✓ požadavky na zveřejnění v příloze účetní závěrky (např. zisk na akcii, transakce se spřízněnými stranami, vykazování podle segmentů a další),
- ✓ oblast konsolidačních pravidel a
- ✓ účetní zobrazení specifických transakcí (např. podnikové kombinace).

### 3.3.1 OBLAST: Dlouhodobý hmotný majetek

Tématice dlouhodobého hmotného majetku je věnováno hned několik standardů. IAS 16 upravuje oblast pozemků, budov a zařízení, které jsou pořízeny za účelem jejich využití při běžné provozní činnosti. Oblastí investic do nemovitostí se zabývá IAS 40. Dalším standardem obsahujícím rovněž metody pro ocenění a vykazování dlouhodobého majetku je IAS 41 – Zemědělství. Specifické případy vykazování v oblasti dlouhodobého majetku řeší IFRS 5 – Ukončované činnosti. Metodiku zahrnování výpůjčních nákladů do hodnoty způsobilých aktiv upravuje IAS 23. Zhoršením (snížením hodnoty) dlouhodobého majetku se velmi detailně zabývá IAS 36. Postupy ocenění a vykazování najatého majetku jak z pohledu pronajímatele, tak z pohledu nájemce se zabývá IAS 17.

V české právní úpravě účetnictví se oblastí dlouhodobého hmotného majetku zabývá v obecné rovině ZOÚ, dále Vyhláška č.500/ 2001 Sb. (dále jen Vyhláška), která řeší metody a postupy oceňování včetně obsahového vymezení této účetní kategorie a Český účetní standard pro podnikatele č. 13, jež obsahuje výčet dlouhodobého hmotného majetku a dále se zabývá zejména účetním zobrazením transakcí spojených s jeho pořízením a vyřazením.

---

<sup>11</sup> Převod výsledku hospodaření IFRS na výsledek hospodaření dle ČÚS pro potřeby stanovení daňového základu.

Zákon o účetnictví uvádí výčet jednotlivých oceňovacích základem a vymezuje jejich aplikaci při různých způsobech pořízení majetku, přesnou identifikaci nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku se zabývá Vyhláška v § 47. Dále jsou ve Vyhlášce upraveny i postupy pro odpisování, konkrétně v § 56.

Ernst & Young (2004) upozorňují ve své studii na skutečnost, že v mnoha případech jsou v ČÚS transakce s pozemky, budovami a zařízením účetně zobrazeny dle jejich právní formy, zatímco IFRS obecně ve vztahu k ekonomické podstatě transakce. Z toho vyplývá řada rozdílů, o kterých je podrobně pojednáno v následujících podkapitolách.

### 3.3.1.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

V IFRS je dlouhodobý hmotný majetek (pozemky, budovy a zařízení) jasně definován: dlouhodobý hmotný majetek je majetek v držení podniku pro využití k výrobě nebo dodávce zboží či služeb, pro pronájem ostatním subjektům či pro administrativní účely a předpokládá se jeho užívání po dobu více než jednoho účetního období nebo jednoho obvyklého provozního cyklu. V ČÚS je dlouhodobost majetku posuzována s ohledem na předpokládanou dobu jeho užívání (delší jak 1 rok). Dále je uveden výčet aktiv (Český účetní standard pro podnikatele č. 13) a jejich obsahové vymezení (Vyhláška).

Dalším rozdílem je přístup k náhradním dílům, které za určitých podmínek mohou být dle IFRS dlouhodobým majetkem. Hlavní náhradní díly, které se specificky vztahují k určité položce pozemků, budov a zařízení a mají dobu použitelnosti delší než jeden rok, mají být dle IFRS klasifikovány jako položka pozemků, budov a zařízení a následně odpisovány, popřípadě testovány na snížení hodnoty v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Pokud se takto klasifikované náhradní díly ještě nepoužívají, mají být odpisovány po dobu použitelnosti aktiva, ke kterému přísluší. Pokud se již začnou používat, doba odpisování má být upravena s ohledem na jejich vlastní dobu použitelnosti. IAS 16 neuvádí žádná numerická kritéria, od jaké částky mají být náhradní díly klasifikovány jako položky pozemků budov a zařízení. Podnik by měl mít v účetních směrnicích popsán způsob, popřípadě stanovení numerických kritérií pro klasifikaci náhradních dílů jako pozemky, budovy a zařízení (s ohledem na významnost).

Je nutné si uvědomit, že zvolená klasifikace může ovlivnit výsledný zisk nebo ztrátu. (Loja a Vojáčková, 2005) Výbor KAČR pro IFRS ve své metodické pomůcce upřesňuje, že mezi významné náhradní díly patří tzv. záložní díly, které se musí odepisovat po dobu životnosti majetku a tzv. ostatní díly, které se odepisují až od chvíle, kdy je díl nainstalován.

ČÚS klasifikují náhradní díly primárně v položce zásoby. Zásoby na skladě se neodpisují, ale v případě jejich znehodnocení by měla účetní jednotka vytvořit k zásobám opravnou položku. Při vyskladnění se zásoby účtují obvykle do nákladů. Od 1. ledna 2010 může účetní jednotka, pokud zvolí komponentní přístup odpisování, zaúčtovat významný náhradní díl jako součást dlouhodobého majetku, kterou dále odepisuje dle jeho doby životnosti.

### 3.3.1.2 Ocenění dlouhodobého hmotného majetku

#### Ocenění při pořízení

Oceňovací základny i vymezení vedlejších nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku je u kategorie pozemky, budovy a zařízení víceméně podobný. Rozdíly mohou vznikat u vedlejších nákladů spojených s pořízením v případě, že účetní jednotka využije v ČÚS možnost volby a neaktivuje úrokové a obdobné náklady do pořizovací ceny dlouhodobého majetku dle Vyhlášky § 47 odst. 1): *„Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení je cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na: .....b) úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne.“*

Dle IAS 23 musí být tzv. vypůjční náklady (úroky a další náklady spojené s financováním) zahrnuty vždy do pořizovací ceny dlouhodobého majetku, pokud je způsobilým aktivem a tyto náklady jsou vynakládány. Výše úroku vhodného k aktivaci je buď skutečný náklad vynaložený na určitý úvěrový zdroj nebo částka vypočítaná pomocí metody váženého průměru při zahrnutí všech úvěrů s pořízením dlouhodobých aktiv souvisejících během daného období. Úrok může obsahovat i kurzové rozdíly, avšak jen pokud vyplývají z přepočtu úrokových nákladů. Jakýkoliv přijatý úrok z dočasných úložek peněz vypůjčených na financování výstavby aktiva je vzájemně započítán s aktivovaným úrokem. (PriceWaterhouseCoopers, 2009)

---

V ČÚS není stanovení částky určené k aktivaci přesně specifikováno – viz výše obecná formulace, že se jedná o úroky zejména z úvěru.

Loja a Vojáčková (2005) doplňují k uvedenému výčtu ještě další rozdíl: a to náklady související s budoucím odstraněním aktiva a uvedením místa do původního stavu, které jsou dle IFRS na rozdíl od ČÚS součástí pořizovací ceny aktiva.

IAS 16 rovněž požaduje na rozdíl od ČÚS, aby v případech, kdy je platba za položku pozemků, budov a zařízení odložena na dobu pozdější než jsou obvyklé fakturační podmínky, se rozdíl mezi peněžním ekvivalentem ceny a celkovou částkou platby vykázal jako úrok za dobu trvání úvěru, pokud není takový úrok uznán v účetní hodnotě položky v souladu přístupem dle IAS 23.

Rozdíly také mohou vznikat při ocenění majetku pořízeného směnou. Úprava ČÚS požaduje následující postup: „*Dlouhodobý hmotný majetek pořízený směnnou smlouvou se ocení pořizovací cenou, jsou – li ceny ve smlouvě sjednány, nebo reprodukční pořizovací cenou, nejsou – li ceny ve smlouvě sjednány.*“ (Vyhláška, § 47 odst. 6)

Při pořízení majetku směnou je v prvním případě nutno posoudit, zda má směnná transakce komerční povahu. Transakce má komerční povahu, pokud peněžní toky očekávané od získaného aktiva, jsou odlišné od peněžních toků charakteristických pro poskytnuté aktivum, to znamená, že směnou vznikne zisk nebo ztráta. Pokud je aktivum pořízeno směnou v rámci komerční transakce, získaná položka je oceněna ve fair value poskytnutého aktiva; nelze – li ji spolehlivě určit, použije se k ocenění fair value získaného aktiva, pokud ani tuto hodnotu nelze stanovit, použije se pro ocenění účetní hodnota získaného aktiva. (Dvořáková, 2006)

#### Ocenění při vykazování

Při vykazování pozemků, budov a zařízení mohou vznikat rozdíly v ocenění, pokud účetní jednotka využije dle IFRS možnost volby a přecenění jednotlivé položky popř. jejich skupiny na reálnou hodnotu – aplikuje přeceňovací model (kráceno): „*Položky pozemků, budov a zařízení, jejichž reálná hodnota může být spolehlivě stanovena, se následně po prvotním uznání za aktivum vykazují v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu*

*přecenění po odečtení následných oprávek a následných kumulovaných ztrát za snížení hodnoty. Četnost přecenění závisí na změnách reálné hodnoty přeceňovaných položek pozemků, budov a zařízení. Když se reálná hodnota aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, je nutné provést nové přecenění.“(IAS 16, § 31 – 34). V ČÚS je umožněno u uvedených majetkových kategorií přecenění pouze směrem dolů a to v případě, že dojde k přechodnému popř. trvalému snížení hodnoty majetku. Přecenění na reálnou hodnotu (směrem nahoru i dolů) je umožněno pouze při speciálních transakcích, jako jsou např. koupě podniku, vklady nebo přeměny.*

#### Následné výdaje na dlouhodobý majetek

Odlíšné přístupy lze identifikovat např. u následných výdajů. Následné výdaje jsou dle IAS 16 účtovány do nákladů, pokud jde o pravidelné opakující se opravy a údržbu. Tyto výdaje jsou aktivovány, pokud zvyšují užitečnost aktiva. Náklady na zásadní revizi či generální opravu, které se vyskytují v pravidelných intervalech, jsou aktivovány, pokud jsou splněna kritéria pro vykazání dlouhodobého hmotného majetku. Zpravidla jsou však časově rozlišovány po dobu, kdy oprava přináší dodatečné užitky. Dle ČÚS se ocenění dlouhodobého majetku zvyšuje o tzv. technické zhodnocení, pokud náklady na něj v úhrnu za účetní období překročí částku stanovenou zákonem o daních z příjmů a pokud je v daném účetním období uvedeno do užívání. (PriceWaterhouseCoopers, 2009)

#### 3.3.1.3 Zařazení dlouhodobého majetku do užívání

ČÚS podtrhuje potřebu splnit veškeré zákonné požadavky spojené s používáním aktiva před jeho převedením na účty dlouhodobého majetku, zatímco IFRS vyžaduje, aby aktivum bylo připraveno k zamýšlenému použití (Ernst & Young, 2004). Dle ČÚS je vymezen okamžik zařazení majetku do užívání následovně: *„Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele“ (§ 7 odst. odst. 11 Vyhlášky).* Dle IAS 16 odst. 55 se odpisování aktiva se zahájí okamžikem, kdy je aktivum připravené k užívání, tzn., jakmile se nachází na místě určení a je v provozuschopném stavu podle

představ a požadavků vedení účetní jednotky. (Možný rozdíl v uvedení majetku do používání implikuje další rozdíly – např. úrok může být kapitalizován k různým datům, odpisy se liší a v důsledku toho může být různá i netto účetní hodnota majetku.)

#### 3.3.1.4 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Odepsatelná částka je dle IAS 16 vstupní hodnota majetku, která se odepisuje. Její výše se stanoví: pořizovací náklady (popř. přeceněná hodnota) minus zbytková hodnota majetku. Zbytková hodnota aktiva je odhad čisté částky aktiva, kterou by podnik v současnosti získal prodejem (po odečtení nákladů na vyřazení), kdyby bylo aktivum v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci doby použitelnosti. V případě, že je zbytková hodnota zanedbatelná, může být při stanovení výše odepsatelné částky zcela opominuta. Odpisování aktiva končí buď ke dni, ke kterému je aktivum klasifikováno jako držené pro prodej (nebo je zahrnuto do skupiny, která je určena pro prodej) v souladu s IFRS 5 , nebo ke dni vyřazení aktiva, podle toho, co nastane dříve. Pokud se zařízení, dopravní prostředek apod. skládá z částí, které mají odlišnou dobu použitelnosti anebo odlišný model spotřeby ekonomického prospěchu, tak se jednotlivé části evidují a odepisují dle IAS zvlášť. Z toho vyplývá, že jsou uvedené části odepisovány kratší popř. delší dobu než hlavní část a eventuelně je použito jiné metody odpisování než u hlavní části zařízení. (Adámková, 2003)

Z důvodů eliminace rozdílů mezi účetními systémy u podniků, které musí vykazovat dle IFRS byly do ČÚS zakomponovány možnosti aplikace zbytkové hodnoty a komponentního přístupu odpisování viz dále. §56 odst. 3 Vyhlášky obsahuje nově ustanovení, které použijí účetní jednotky poprvé v účetním období započatém 1. ledna 2009 a později (kráceno): *„Účetní jednotky sestavují odpisový plán podle §28 odst. 6 zákona včetně jeho aktualizace podle průběhu používání a podle změn v průběhu používání majetku účetní jednotkou. S ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky **může** účetní jednotka při odpisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu. „* Do Vyhlášky byl doplněn dále §56 a, který upravuje komponentní odpisování majetku s účinností od účetního období započatého 1. ledna 2010 (kráceno): *(1) Stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí **může** účetní jednotka s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky*



odpisovat metodou komponentního odpisování majetku. Účetní jednotka vymezi druh majetku, u kterého použije metodu komponentního odpisování, průběh používání a způsob určení komponenty včetně jejího ocenění podle svých potřeb a tyto skutečnosti doloží průkazným účetním záznamem. (3) Komponenta se odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku nebo souboru majetku podle odstavce 1.

### 3.3.2 OBLAST: Ostatní dlouhodobá hmotná aktiva

#### 3.3.2.1 Investice do nemovitostí

IFRS definují ve standardu IAS 40 speciální kategorii dlouhodobého hmotného majetku a to investice do nemovitostí: „Investice do nemovitosti je držena za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo (za účelem) kapitálového zhodnocení, případně obojího. Z tohoto důvodu generuje investice do nemovitosti peněžní toky do značné míry nezávisle na ostatních aktivech držенých účetní jednotkou. To odlišuje investici do nemovitosti od nemovitostí užívaných vlastníkem.“ (IAS 40 §7). Investice vytvořená vlastní činností musí být nejdříve účetně zachycena jako dlouhodobý hmotný majetek a to až do doby dokončení, kdy se stává investicí do nemovitosti. Nemovitost užívaná na základě smlouvy o operativním leasingu může být za určitých podmínek také klasifikována jako investice do nemovitostí.

Investice do nemovitostí se při výchozím ocenění ocení na bázi pořizovacích nákladů, kterými je při pořízení nákupem pořizovací cena a při vytvořenou vlastní činností tzv. vlastní náklady. Pořizovací cena obsahuje i přímo přiřaditelné náklady, jako je odměna za odborné služby právníků, daně z převodu majetku a ostatní transakční náklady (PriceWaterhouseCoopers, 2009). Pokud je platba za investici do nemovitosti odložena, je dle IAS 40, § 24 pořizovacím nákladem investice hotovostní ekvivalent kupní ceny. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou sumou plateb se po dobu trvání úvěru vykazuje jako úrokový náklad.

Dále se účetní jednotka musí rozhodnout, zda bude provádět přecenění investice na fair value anebo ponechá investici v nákladech pořízení s tím, že fair value zveřejní v příloze. Východiskem pro stanovení fair value je obvykle její tržní cena. Transakční náklady nejsou při stanovení fair value odečítány.

---

Zisky a ztráty z přecenění jsou zahrnovány do výsledku hospodaření v období, kdy k nim došlo. Investice do nemovitostí oceňované ve fair value se neodepisují. (Dvořáková, 2006)

Na rozdíl od IFRS není v ČÚS tato oblast specificky řešena. „Investice do nemovitostí“ jsou klasifikovány jako dlouhodobý hmotný majetek, který je oceněn pořizovací cenou. Daně z převodu nemovitostí a darovací daně nejsou do této pořizovací ceny zahrnuty. Majetek je odpisován dle doby použitelnosti jako ostatní položky stejné kategorie majetku, bez ohledu na to, zda jsou využívány pro vlastní podnikatelskou činnost anebo k pronájmu třetím stranám.

### 3.3.2.2 Biologická aktiva

Další kategorií, kterou ČÚS na rozdíl od IFRS odděleně od ostatních kategorií dlouhodobého majetku neupravují, jsou tzv. biologická aktiva. Za biologická aktiva jsou dle IAS 41 považovány živé rostliny a zvířata. Za dlouhodobý majetek lze považovat v rámci biologických aktiv pouze plodící aktiva, jež přinášejí svůj užitek postupně, a tento užitek je založen na schopnosti reprodukce. Standard preferuje oceňování biologických aktiv v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje. V případech, že trh s daným aktivem neexistuje, použije podnik pro stanovení reálné hodnoty současnou hodnotu budoucích čistých peněžních příjmů, které aktivum svým užíváním přinese. V určitých vyjmenovaných případech povoluje IAS 41 ocenění pořizovacími náklady, např. v případě, že vliv biologické přeměny na hodnotu aktiva je nevýznamný apod..

V ČÚS odpovídají plodícím biologickým aktivům dvě základní skupiny „ Dospělá zvířata a jejich skupiny“ a „Pěstitelské celky trvalých porostů“, vymezené Vyhláškou následovně: *„Dospělá zvířata a jejich skupiny“ obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda, hejna),*

*s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.“* (Hlava II, § 7 Odst. (5)) *Pěstitelské celky trvalých porostů“ obsahuje a) ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar; b) trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.“* (Hlava II, § 7 Odst. (4)). Ocenění uvedených skupin odpovídá metodám a postupům pro ostatní majetkové kategorie.

Základní odlišností mezi pojetím kategorie „biologických aktiv“ ve sledovaných účetních systémech je přístup k jejich ocenění. IAS 41 striktně na rozdíl od ČÚS vyžaduje pro tuto majetkovou kategorii ocenění reálnou hodnotou. Dvořáková (2006) uvádí, že hlavním důvodem ústupu od historických cen byla jejich nemožnost postihnout hodnotu biologických aktiv, jejímž základním činitelem je proces biologické přeměny (zahrnuje v sobě procesy růstu, rozmnožování ale také degenerace), který se v živých organismech odehrává.

### 3.3.2.3 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje

Další specifickou skupinou aktiv, která je identifikována pouze na úrovni IFRS jsou tzv. dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje.

Dle IFRS 5 je dlouhodobé aktivum klasifikováno jako držené za účelem prodeje tehdy, jestliže se jeho účetní hodnota realizuje zejména prodejem, a nikoli pokračujícím užíváním. Aktivum by mělo být k dispozici pro okamžitý prodej ve svém současném stavu a jeho prodej by měl být vysoce pravděpodobný. Prodej je vysoce pravděpodobný, když se management společnosti na příslušné úrovni zaváže k plánovanému prodeji aktiva a k zahájení aktivních kroků pro hledání kupce a k realizaci tohoto plánu. Majetek by měl být aktivně nabízen na trhu za cenu, která je srovnatelná s jeho fair value. Prodej by měl splnit takové podmínky, aby byl dokončen během 1 roku od data klasifikace, a kroky nezbytné k realizaci plánu by měly zajistit, že není pravděpodobné, že by se v plánu prováděly významné změny nebo že by se měl plán zrušit. Jakmile je aktivum označeno jako držené za účelem prodeje, je oceněno v nižší ze dvou hodnot: v účetní hodnotě nebo fair value snížené o náklady spojené s prodejem.

V ČÚS obdobná majetková kategorie neexistuje. Dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva jsou prezentována jako dlouhodobá aktiva až do jejich vyřazení. Odpisy nebo amortizace pokračuje do doby jejich vyřazení. (PriceWaterhouseCoopers, 2009)

### 3.3.3 OBLAST: Dlouhodobý nehmotný majetek

Tématice dlouhodobého nehmotného majetku je věnován speciální standard IAS 38, který velmi detailně řeší veškeré aspekty spojené s touto specifickou majetkovou kategorií. Metodiku zahrnování výpůjčních nákladů do hodnoty způsobilých aktiv dále upravuje IAS 23. Zhoršením (snížením hodnoty) dlouhodobého nehmotného majetku se velmi detailně zabývá IAS 36. Postupy ocenění a vykázání najatého majetku jak z pohledu pronajímatele, tak z pohledu nájemce se zabývá IAS 17.

V české právní úpravě účetnictví je oblast dlouhodobého nehmotného majetku upravena obdobně jako oblast dlouhodobého hmotného majetku. V obecné rovině ji řeší ZOÚ, dále Vyhláška, která se zabývá metodami a postupy oceňování včetně obsahového vymezení této účetní kategorie a Český účetní standard pro podnikatele č. 13, který společně s problematikou dlouhodobého hmotného majetku upravuje především účetní zobrazení transakcí spojených s jeho pořízením a vyřazením.

#### 3.3.3.1 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku

S ohledem na specifika a složitost této majetkové kategorie je vymezení nehmotných aktiv v IFRS velmi detailní. Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, kontrolované podnikem, držené pro užití k výrobě nebo dodávce zboží či služeb, pro pronájem ostatním subjektům či pro administrativní účely. (PriceWaterhouseCoopers, 2009)

Dvořáková (2006) uvádí, že důležitými podmínkami pro tzv. rozpoznání nehmotného aktiva jsou především identifikovatelnost a jeho ovládnutí (kontrola). Problémem může být také spolehlivost odhadu budoucí užitečnosti aktiva a jeho ocenění.

---

Dle IAS 38 § 12 – 14 je aktivum identifikovatelné, pokud je buď:

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

*Účetní jednotka ovládá aktivum, jestliže je v její moci získat budoucí ekonomické užítky plynoucí z předmětného zdroje a zamezit ostatním v přístupu k těmto užítkům. Schopnost účetní jednotky ovládat budoucí ekonomické užítky z nehmotného aktiva vyplývá obvykle ze zákonných práv, která jsou soudně vymahatelná. V případě, že zákonná práva neexistují, je obtížnější ovládní aktiva prokázat. Soudní vymahatelnost práv však není nezbytnou podmínkou pro ovládní aktiva, poněvadž účetní jednotka může být schopna ovládat budoucí ekonomické užítky jiným způsobem. Budoucí ekonomické užítky mohou plynout ze znalosti trhu a technických poznatků. Účetní jednotka ovládá tyto užítky, pokud jsou například poznatky chráněny zákonnými právy typu autorských práv, konkurenční doložkou smluv (kde je dovolena) nebo právní povinností zaměstnanců dodržovat mlčenlivost.“*

V ČÚS existuje stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku opět výčet aktiv, která jsou klasifikována jako dlouhodobý nehmotný majetek: „*Dlouhodobý nehmotný majetek*“ obsahuje zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu, a při splnění podmínek dále stanovených a při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Dále obsahuje povolenky na emise a preferenční limity.“ (Vyhláška, Hlava II. § 6 odst. 1)). Nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje a software jsou přitom takové výsledky a software, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi anebo nabyty od jiných osob.

Co se týče rozpoznání nehmotných aktiv dle IFRS vychází se z obecné zásady pro rozpoznání, která se vztahuje na počáteční náklady vynaložené za účelem nabytí nebo vlastního vytvoření nehmotného aktiva a na náklady vynaložené posléze na další rozšíření takového aktiva, na jeho výměnu nebo související servis. Položka, která odpovídá definici nehmotného aktiva, může být rozpoznána pouze tehdy, když:

- a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch, který je přičitatelný aktivu, poplyne do podniku a;
- b) lze spolehlivě vyjádřit náklady spojené s pořízením aktiva.

Z výše uvedeného vyplývá, že IFRS a ČÚS definují nehmotná aktiva velmi rozdílně. Markantním rozdílem jsou především zřizovací výdaje, které neodpovídají definici nehmotných aktiv v IFRS, ale jsou specificky uvedeny jako nehmotná aktiva v ČÚS.

Další rozdíly vznikají v uznání nehmotného dlouhodobého majetku, které je v IFRS detailně upraveno a odvozuje se prakticky z koncepčního rámce, viz výše. Nehmotné aktivum lze dle ČÚS uznat pouze tehdy, když je připraveno k použití a musí rovněž plnit všemi zákonem stanovené podmínky užití (Ernst & Young, 2004).

#### Uznání položek vytvořených vlastní činností

Nehmotným dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností se IFRS zabývá oproti ČÚS velice podrobně. Důraz je kladen především na splnění obecných kritérií uznání majetku v účetnictví. Často je totiž sporné, zda položka nehmotného majetku přinese podniku v budoucnu ekonomický prospěch (př. nejisté výsledky výzkumu) anebo je obtížné spolehlivě určit náklady na její pořízení (např. goodwill vytvořený vlastní činností).

Na jednotlivé fáze tvorby nehmotného aktiva lze pohlížet dle IAS jako na fázi s nejistými výsledky – výzkum a na fázi pokročilejší – vývoj.

Výzkum je činnost zaměřená na:

- ✓ získání nových poznatků,
- ✓ vyhledávání, vyhodnocení a konečný výběr výsledků zkoumání pro aplikaci,
- ✓ hledání alternativních výrobních zdrojů, procesů, systémů apod.

Vývoj zahrnuje činnosti, které připravují výsledky výzkumu pro aplikaci v provozu (návrh, konstrukce, testace apod.). Jestliže nelze jednotlivé fáze spolehlivě oddělit, jsou veškeré výdaje vynaložené na tvorbu nehmotného aktiva zahrnovány do nákladů běžného období.

Pokud lze jednotlivé fáze oddělit tak:

- ✓ výdaje na výzkum jsou vždy zahrnovány do nákladů běžného období a
- ✓ výdaje na vývoj je možné aktivovat, pokud jsou splněny podmínky pro uznání aktiv a podnik může prokázat všechny z následujících předpokladů:
  - dlouhodobé nehmotné aktivum je v takové formě, že ho bude možné využívat nebo prodat,
  - podnik má reálný záměr dokončit dlouhodobé nehmotné aktivum a využívat jej nebo prodat,
  - podnik je schopen dlouhodobé nehmotné aktivum využít nebo prodat,
  - podnik je schopen prokázat, jakým způsobem bude dlouhodobé nehmotné aktivum vytvářet budoucí ekonomický prospěch, v případě jeho interního využití – užitečnost, v případě prodeje – existující poptávku,
  - podnik je schopen spolehlivě oceňovat výdaje související s vývojem dlouhodobého nehmotného aktiva. (Adámková, 2003)

V ČÚS se dlouhodobý nehmotný majetek vytvořený vlastní činností pro vlastní potřebu neaktivuje. Aktivují se pouze náklady na výzkum a vývoj určené k obchodování. (PriceWaterhouseCoopers, 2009)

Dle Dvořákové (2006) postrádají uživatelé účetních informací vykazovaných dle ČÚS zejména systematickou, konzistentní a přesnou úpravu, která by omezila vykazování rizikových nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností a zároveň zabránila nesystematickému vykazování nehmotných aktiv prostřednictvím položek časového rozlišení (komplexní náklady příštích období) či dokonce absenci časového rozlišení těchto výdajů. Nešťastná je v tomto smyslu dle autorky zejména úprava, která vylučuje aktivaci nehmotných aktiv vytvořených pro vlastní potřeby.

SIC 32 – Nehmotná aktiva – Náklady na webové stránky – objasňuje uplatňování Standardu ve vztahu k nákladům souvisejícím s webovými stránkami. SIC 32 rozlišuje fázi výzkumu a fázi vývoje webových stránek. Náklady vzniklé ve fázi výzkumu není možno aktivovat do rozvahy. Náklady vzniklé ve fázi vývoje, je možno aktivovat do rozvahy za splnění podmínek daných IAS 38. ČÚS uvedenou specifickou kategorií vůbec neřeší. (Loja a Vojáčková, 2005)

### 3.3.3.2 Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku

#### Ocenění při pořízení

Oceňovací základny i vymezení vedlejších nákladů spojených s pořízením dlouhodobého nehmotného majetku je v obou sledovaných úpravách víceméně stejné. Pořizovací cena samostatně pořízeného dlouhodobého nehmotného majetku dle IFRS je obvykle zřejmá, tj. reálná hodnota zaplacené úhrady. Přístup ČÚS je srovnatelný – pořízený nehmotný majetek se oceňuje pořizovacími cenami, tj. včetně vedlejších přiřaditelných nákladů. Pořizovací cena nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností zahrnuje dle IFRS všechny výdaje, které je možno přímo přiřadit k tvorbě, výrobě nebo přípravě majetku, a to od data, kdy byla splněna kritéria pro jeho účtování. Dle ČÚS se tato kategorie oceňuje vlastními náklady. (PriceWaterhouseCoopers, 2009)

Rozdíly mohou vznikat stejně jako u předchozí kategorie při aktivaci vedlejších nákladů spojených s pořízením a to v případě, že účetní jednotka využije pro ČÚS možnost volby a neaktivuje úrokové a obdobné náklady do pořizovací ceny dlouhodobého majetku. (Dle IAS 23 musí být tzv. výpůjční náklady (úroky a další náklady spojené s financováním) zahrnuty vždy do pořizovací ceny dlouhodobého majetku, pokud je způsobilým aktivem a tyto náklady jsou vynakládány.) IAS 38 rovněž požaduje na rozdíl od ČÚS aby v případech, kdy je platba za nehmotné aktivum odložena na dobu pozdější, než jsou obvyklé fakturační podmínky, se



rozdíl mezi peněžním ekvivalentem ceny a celkovou částkou platby vykázal jako úrok za dobu trvání úvěru, pokud není takový úrok uznán v účetní hodnotě položky v souladu přístupem dle IAS 23.

Titulem pro potenciální rozdíly je i ocenění dlouhodobého nehmotného majetku pořízeného směnou, obdobně, viz kap. „OBLAST: Dlouhodobý hmotný majetek“.

V ČÚS není směna dlouhodobého nehmotného majetku výslovně řešena. Postrádá komplexní přístup k výměnným transakcím. Chybí i test komerční podstaty transakcí a pořízené položky jsou oceňovány odlišně. (*Ernst & Young, 2004*)

#### Ocenění při vykazování

Při vykazování mohou vznikat rozdíly v ocenění, pokud účetní jednotka využije dle IFRS možnost volby a přecenění jednotlivé položky popř. jejich skupiny na reálnou hodnotu – aplikuje přeceňovací model. V ČÚS je umožněno u uvedených majetkových kategorií přecenění pouze směrem dolů a to v případě, že dojde k přechodnému popř. trvalému snížení hodnoty majetku. Přecenění na reálnou hodnotu (směrem nahoru i dolů) je umožněno pouze při speciálních transakcích, jako jsou např. koupě podniku, vklady nebo přeměny.

#### Následné výdaje na dlouhodobý nehmotný majetek

Stejně jako v případě dlouhodobého hmotného majetku lze odlišné přístupy lze identifikovat u následných výdajů. Standard předpokládá, že následné výdaje budou zachyceny v účetní hodnotě aktiva pouze výjimečně, jelikož nehmotná aktiva nejsou ze své povahy většinou následně rozšiřována a jejich části nejsou obvykle nahrazovány: „*Povaha nehmotného aktiva v mnoha případech vylučuje možnost jeho rozšíření nebo výměny jeho části za jinou. Proto většina následných výdajů nejspíše slouží k udržení očekávaných budoucích ekonomických užitků ze stávajícího nehmotného aktiva, a nesplňuje definici nehmotného aktiva a kritéria uznání stanovená tímto standardem. Navíc je často obtížné přiřadit následné výdaje přímo konkrétnímu nehmotnému aktivu, a ne podniku jako celku. Proto jsou následné výdaje – výdaje vynaložené po prvotním uznání pořízeného nehmotného aktiva nebo dokončení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností – jen zřídka uznány v účetní hodnotě aktiva. V souladu s odstavcem 63 se následné výdaje na značky, názvy periodik, publikační tituly,*

*seznamy zákazníků a svojí podstatou podobné položky (jak pořízené externě, tak vytvořené vlastní činností) vždy vykazují v hospodářském výsledku při jejich vynaložení. Je to proto, že tyto výdaje nelze odlišit od výdajů na rozvoj podniku jako celku.“ (IAS 38, § 20)*

Aktivace následných výdajů vynaložených na značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a obdobné položky je výslovně zakázána. V ČÚS se následné výdaje se uznávají jako „technické zhodnocení“, pokud odpovídají definici nehmotného aktiva a mají minimální hodnotu stanovenou zákonem o daních z příjmů. (Ernst & Young, 2004)

### 3.3.3.3 Zařazení dlouhodobého nehmotného majetku do užívání

ČÚS opět vyžaduje splnění veškerých zákonných požadavků spojených s používáním aktiva před jeho převedením na účty dlouhodobého majetku, zatímco IFRS vyžaduje, aby aktivum bylo připraveno k zamýšlenému použití. Dle ČÚS je vymezen okamžik zařazení majetku do užívání následovně: *“Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení.“ (Vyhláška, Hlava II, §6 odst. (8))*

Dle IAS 38 §30 uznávání nákladů do účetní hodnoty nehmotného aktiva končí, jakmile je aktivum ve stavu nezbytném k tomu, aby mohlo být provozováno způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Proto se náklady na používání nebo zavádění nehmotného aktiva na jiném místě nezahrnují do účetní hodnoty tohoto aktiva.

### 3.3.3.4 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

IAS 38 definuje dobu použitelnosti nehmotného aktiva jako:

- a) doba, po kterou se předpokládá, že podnik bude aktivum využívat nebo
- b) očekávané množství výrobků i podobných jednotek, které může podnik využitím aktiva získat.

Standard dále vyžaduje, aby podnik posoudil, zda je doba použitelnosti nehmotného aktiva omezená nebo neurčitá (což neznamená nekonečná). U aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti IAS 38 zakazuje jejich odpisování. Taková aktiva je však nutno testovat na snížení hodnoty podle IAS 36, a to každoročně a kdykoliv se objeví náznak, že hodnota

nehmotného aktiva mohla poklesnout. (Ernst & Young, 2004) Doba použitelnosti nehmotného aktiva, které se neodepisuje, je dle IAS 38 nutno přezkoumávat v každém účetním období, aby se zjistilo, zda stále trvají okolnosti, za kterých byla doba použitelnosti tohoto aktiva posouzena jako neurčitá. Pokud již netrvají, musí být zaúčtována změna posouzení doby použitelnosti z neurčité na konečnou jako změna v účetním odhadu. (IAS 38, § 109)

Dle ČÚS je doba použitelnosti definována jako doba, během níž lze aktivum využívat v běžném podnikání nebo uchovat pro budoucí obchodní činnost nebo používat jako základ nebo prvek při zlepšování nebo jiných postupech a řešeních. (Ernst & Young, 2004)

I když je doba použitelnosti definována ve sledovaných systémech obdobně, mohou se odpisy odlišovat v důsledku jiné okamžiku uvedení majetku do užívání, viz výše. Rozdíly v odpisech také mohou vyplývat z faktu, že v ČÚS neexistuje kategorie nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti, která se neodepisují, ale přezkoumávají na snížení hodnoty.

### 3.3.4 OBLAST: Snížení hodnoty dlouhodobého majetku

IFRS má na rozdíl od českých účetních předpisů velmi detailně propracovanou koncepci testování na případné snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Této oblasti je věnován samostatný standard IAS 36. Standard vysvětluje, jak podnik kontroluje účetní hodnotu aktiv, jak určuje jejich zpětně ziskatelnou částku a kdy uznává nebo ruší ztráty ze snížení hodnoty.

V případě, že existuje náznak, že by hodnota, ve které je aktivum vedeno v účetnictví, mohla být snížena, musí podnik provést odhad zpětně ziskatelné částky. Standard dále definuje zpětně ziskatelnou částku jako vyšší z reálné hodnoty aktiva nebo peněžotvorné jednotky snížené o náklady na prodej a jejich hodnoty z užívání. Hodnota z užívání je současnou hodnotou odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci doby použitelnosti.

Standard uvádí i výčet vnějších a vnitřních událostí, které indikují možné snížení hodnoty aktiva:

- ✓ *tržní hodnota aktiva se během období snížila významně více, než se dalo předpokládat v důsledku plynutí času nebo normálního užívání;*
- ✓ *během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž účetní jednotka působí, nebo na trhu, do něž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti;*
- ✓ *tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, a tento nárůst pravděpodobně ovlivní diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a sníží významně jeho zpětně získatelnou částku;*
- ✓ *účetní hodnota čistých aktiv účetní jednotky je vyšší než její tržní kapitalizace.*
- ✓ *je k dispozici důkaz o zastarávání či fyzickém poškození aktiva a další.*

(IAS 36, § 12)

Pro níže uvedená dlouhodobá aktiva vyžaduje standard provedení odhadu zpětně získatelné částky minimálně jednou ročně bez ohledu na to, zda existuje náznak snížení hodnoty aktiva:

- ✓ *nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti nebo nehmotná aktiva, která nejsou ještě používána,*
- ✓ *goodwill pořízený podnikovou kombinací na snížení hodnoty ročně v souladu s odstavci IAS 36.*

Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána pokaždé, když účetní hodnota (popř. přeceněná hodnota) aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku. Ztráta ze snížení hodnoty se zachytí výsledkově, když je aktivum vedeno v účetní hodnotě (v nákladech pořízení minus kumulované odpisy a případné ztráty ze snížení hodnoty). V případě, že je aktivum vedeno v přeceněné hodnotě, je ztráta ze snížení pokládána za snížení přeceněné hodnoty dle IAS 16 popř. dle IAS 38, a je zachycena oproti fondu z přecenění.

(Až do výše částky, která byla vytvořena přírůstkem hodnoty daného aktiva v minulosti.) (Adámková, 2003) Není – li možné odhadnout zpětně ziskatelnou částku jednotlivého aktiva, stanoví účetní jednotka zpětně ziskatelnou částku peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží (peněžotvorná jednotka aktiva). Peněžotvorná jednotka je nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která vytváří peněžní příjmy výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv nebo skupin aktiv. (IAS 36)

Snížení hodnoty dlouhodobého majetku upravuje v ČÚS ZOÚ a to ustanovením § 26 odst. 3, kterým definuje opravné položky a odpisy: *“ Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku; odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty. “* Český účetní standard pro podnikatele č. 005 – Opravné položky v odst. 4.1.2 stanoví, v jakých případech tvořit opravou položku: *„Opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku, jehož užitná hodnota se běžně snižuje opotřebením, se tvoří v případech, kdy je jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci výrazně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví po odečtení oprávek, a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní (za snížení trvalého charakteru).“*

Z výše uvedeného je zřejmé, že v ČÚS jsou uvedeny pouze obecné požadavky na posouzení snížení hodnoty dlouhodobého majetku na rozdíl IFRS, které obsahují detailní a propracovanou metodiku. Z tohoto důvodu je v praxi někdy používán přístup dle IFRS. (PriceWaterhouseCoopers, 2009) Co se týče formy snížení hodnoty, IFRS na rozdíl od ČÚS nerozlišuje mezi trvalým a dočasným snížením hodnoty. (Loja a Vojáčková, 2005)

### 3.3.5 OBLAST: Leasing

Na úvod je nutno podotknout, že IFRS se věnují problematice leasingu velice detailně, a to ve speciálním standardu IAS 17 – Leasingy a interpretaci označenou IFRIC 4 – Skrytý leasing, na rozdíl od českých účetních předpisů. Také je potřeba zdůraznit, že právě u leasingových transakcí mohou vznikat největší rozdíly mezi účetním zobrazením transakce s významnými dopady na výsledek hospodaření, což je dáno již odlišným koncepčním přístupem. IFRS důsledně uplatňují u účetního zobrazení leasingu zásadu přednosti ekonomické podstaty transakce před právní formou, na rozdíl od ČÚS, které zobrazují tuto oblast pouze dle právní podstaty transakce.

### 3.3.5.1 Leasing dle IFRS

Leasingové transakce upravuje IAS 17, který v poslední době prochází významnou novelizací.

Dle návrhu budou jak pronajímatelé, tak nájemci uplatňovat model založený na právu užívání aktiva, a to pro všechny nájemní smlouvy včetně smluv podnájemních. Nájemci budou muset nově vykázat všechny nájemní smlouvy na rozvaze (rozdělení leasingu na finanční a operativní bude odstraněno). Dosavadní finanční nájem bude klasifikován stejně, ale změny se dotknou ocenění aktiv a závazků z leasingu. I u pronajímatele se navrhovaný postup významně odlišuje od současného – návrh obsahuje dva postupy účetního zobrazení leasingu u pronajímatele, které se budou aplikovat v závislosti na míře vystavení nájemce rizikům a možnosti čerpání užitků z pronajímaného aktiva.

S ohledem na rozsah změn a jejich dopad na podnikovou praxi probíhá v současné době bouřlivá diskuse k návrhům novely IAS 17. Předpokládá se, že novelizovaný standard nezačne být účinný dříve, než pro účetní období počínající 1. ledna 2014. (Chrámecká, 2011)

Dále budou popsány stávající pravidla pro leasingové transakce platné pro účetní období 2010.

#### **Klasifikace leasingu**

Současný standard IAS 17 se ve svém úvodu zaměřuje na klasifikaci leasingu, definuje finanční leasing a uvádí indikátory, které naznačují, že by měl být leasing klasifikován jako finanční. Klasifikace leasingu je založena na rozsahu, ve kterém rizika a odměny související s vlastnictvím pronajatého aktiva náleží pronajímateli nebo nájemci. Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Zda je leasing finančním leasingem nebo operativním leasingem, záleží dle IAS 17 spíše na podstatě transakce, než na formě smlouvy.

Dále IAS 17 uvádí příklady situací, které by samostatně nebo v kombinaci mohly vést ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu:

- a) leasing, kdy se na konci nájemní doby převádí vlastnictví aktiva na nájemce;
- b) nájemce má opci koupit aktivum za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, a v době vzniku leasingu je dostatečně jisté, že tato opce bude využita;
- c) doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není převedeno;
- d) k počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb přinejmenším rovná reálné hodnotě pronajatého aktiva a
- e) pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce je může využít bez zásadních úprav.

Klasifikace leasingu je dle studie PriceWaterhouseCoopers (2009) značně subjektivní záležitostí. I při využití uvedených indikátorů může být klasifikace nejasná. IFRS neuvádí žádná měřitelná kritéria na rozdíl od ostatních účetních standardů. Například US GAAP udává přesný poměr pořizovací ceny a současné hodnoty leasingových splátek, který dělí leasing na finanční a operativní.

Specificky je třeba také zmínit leasing pozemků a nemovitostí, které standard upravuje detailněji. Obecně by měl být leasing rozdělen na leasing pozemku a nemovitosti. Kromě zvláštních případů (zejména převod pozemku na nájemce po ukončení smlouvy) by měl být leasing pozemků klasifikován jako operativní.

Protože je účetní zobrazení operativního leasingu dle IFRS a ČÚS více méně podobné, bude další text zaměřen na účetní zobrazení finančního leasingu.

---

## **Účetní zobrazení finančního leasingu**

### Účetní zobrazení finančního leasingu na straně nájemce

Právo na užívání předmětu leasingu a závazek vyplývající z finančního pronájmu jsou zachyceny v rozvaze v reálné hodnotě popř. v současné hodnotě minimálních leasingových plateb,<sup>12</sup> pokud je tato hodnota nižší. (Adámková, 2003)

Při diskontování minimálních leasingových plateb je třeba využít vhodnou úrokovou míru. Pokud je nájemci známa, použije se implicitní úroková míra pronájmu, tedy úrokové míra, kterou za své financování požaduje leasingová společnost. Pokud není známa, použije se tzv. přírůstková výpůjční úroková míra.<sup>13</sup>

Splátka nájemného se skládá ze dvou částí a to úroku a úmoru. Úrok je stanoven pomocí takové úrokové míry, která byla použita pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Pokud je závazek oceněn ve fair value najatého aktiva, tak musí být úroková míra zjištěna výpočtem. Částka úroku je násobkem úrokové míry a aktuální výše nesplacené části závazku z leasingu v průběhu daného období. (Dvořáková, 2006) Úmor je zbytkovou hodnotou, která snižuje nesplacenou část závazku z pronájmu.

Odpisová základna najatého majetku je postupně za předpokládanou dobu životnosti přenesena do nákladů, přičemž použitá odpisová metoda by měla být shodná s odpisovými zásadami pro vlastní dlouhodobý majetek.

Pokud nemá nájemce přiměřeno jistotu, že najatý předmět přejde do jeho vlastnictví na konci nájemního vztahu, měl by být předmět odepsán plně během trvání nájemního vztahu (doby pronájmu) popř. během doby životnosti, podle toho, co je kratší. (Adámková, 2003)

---

<sup>12</sup> **Minimální leasingové platby** jsou splátky během trvání leasingu, které mohou být po nájemci požadovány společně s částkami garantovanými nájemcem v případě nájemce nebo zbytkovou hodnotou zaručenou pronajímateli v případě pronajímatele. Mezi minimální leasingové platby se nezahrnují náklady za služby nebo daně, které hradí pronajímatel a refunduje je nájemci.

<sup>13</sup> Přírůstkovou výpůjční úrokovou mírou u nájemce je úroková míra obdobného leasingu, anebo pokud ji nelze určit úroková míra úvěru splatného za stejně dlouhé období, prostřednictvím kterého by získal nájemce peněžní prostředky na koupi aktiva.



---

### **Účetní zobrazení finančního leasingu na straně pronajímatele**

Podle IFRS je částka, kterou dluží nájemce z titulu finančního leasingu, pronajímatelem účtována jako pohledávka ve výši čisté investice do leasingu. Tato částka bude vždy zahrnovat součet budoucích minimálních leasingových splátek, snížený o hrubý výnos budoucích období. Minimální leasingové splátky z hlediska pronajímatele zahrnují záruky třetích stran vztahující se k pronajatým aktivům dle IFRS.

Současná hodnota minimálních leasingových splátek je obecně vypočítána dle IFRS pomocí implicitní úrokové sazby leasingu. Hrubé výnosy pronajímatele se rozdělují mezi příjem kapitálové částky (jistina) a příjem finanční částky (úrok) tak, aby výsledkem byla konstantní míra návratnosti. IFRS předepisují při rozdělení hrubých výnosů využití tzv. metody čistých investic, což vylučuje dopad peněžních toků vyplývajících z daní a financování leasingových transakcí. (PriceWaterhouseCoopers, 2009)

### **3.3.5.2 Finanční leasing dle ČÚS**

#### **Účetní zobrazení finančního leasingu na straně nájemce**

Protože se předmět leasingu zobrazuje v účetnictví poskytovatele jako majetek, nájemce sleduje stejný majetek na pouze v podrozvaze.

Při účtování leasingových splátek může nájemce postupovat následovně:

- ✓ účtování o jednotlivých splátkách, kdy splátky nájemného jsou účtovány jako běžné závazky a náklady podle splátkového kalendáře. Pokud jsou splátky v nerovnoměrné výši, je nutné provést časové rozlišení na celou dobu nájemního vztahu.
- ✓ účtování o celkové částce nájemného, kdy nájemce zachycuje dlouhodobý závazek v celkové výši podle smlouvy a ve stejné částce i časové rozlišení formou nákladů příštích období.

#### **Účetní zobrazení finančního leasingu na straně pronajímatele**

Dle ČÚS leasingová společnost jako poskytovatel leasingu a z právního hlediska majitel vozidla vykazuje předmět leasingu ve svém majetku (dlouhodobý majetek, účtová třída 0). To také vede k tomu, že tento majetek i odepisuje.

V praxi se postupem času vyvinuly dva možné způsoby zachycení leasingové transakce:

- ✓ účtování o jednotlivých splátkách, kdy se v aktivech leasingové společnosti zachycují pouze pohledávky z jednotlivých splátek, které jsou účtovány na základě splátkového kalendáře a náklady a výnosy se účtují ve věcné a časové souvislosti a
- ✓ účtování o celkové částce nájemného, kdy se v aktivech zobrazuje pohledávka v plné výši a v pasivech výnosy příštích období.

### 3.3.5.3 Leasing – prodej a zpětný pronájem

Shodně jako u finančního leasingu se dle IFRS na rozdíl od ČÚS aplikuje na veškeré transakce zpětného leasingu princip přednosti ekonomické podstaty před právní formou.

V případě zpětného finančního leasingu nedochází k prodeji aktiva, ale pouze k získání úvěru zajištěného předmětným aktivem. Postup při účetním zachycení je následující:

- ✓ rozdíl mezi prodejní cenou a zůstatkovou hodnotou je časově rozlišen a umořován po celou dobu trvání leasingu (jedná se v podstatě o součást úroků spjatých se zapůjčeným kapitálem),
- ✓ aktivum a závazek z pronájmu jsou nájemcem oceněny v nižší ze dvou částek: ze současné hodnoty minimálních leasingových plateb a z reálné hodnoty.

(Dvořáková, 2006)

V případě zpětného operativního leasingu je transakce posuzována jako prodej. IAS 17 stanovuje důsledně pravidla pro účtování zisků a ztrát ze zpětných operativních leasingů.

(Loja, 2010)

Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k operativnímu leasingu a je jasné, že je operace založena na reálné hodnotě, jakýkoliv zisk a ztráta se uznávají okamžitě. Pokud je prodejní cena nižší než reálná hodnota, jakýkoliv zisk nebo ztráta se uznávají okamžitě s výjimkou případu, kdy je ztráta kompenzována budoucími leasingovými platbami stanovenými pod úrovní tržní ceny. V tomto případě musí být ztráta odložena a kompenzována v poměru k leasingovým platbám po dobu předpokládaného užívání příslušného aktiva.

Pokud je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, přebytek nad reálnou hodnotou se odloží a umořuje po dobu předpokládaného užívání aktiva. (IAS 17, 2010)

Dle studie PriceWaterhouseCoopers (2009) nejsou transakce z prodeje a zpětného pronájmu v ČÚS explicitně upraveny a účtují se nezávisle. Tuto skutečnost potvrzuje i Loja (2010), která upřesňuje, že se v praxi účtuje o „zpětném leasingu“ jako o prodeji a pronájmu.

### 3.3.6 OBLAST: Zásoby

Tématice zásob je věnováno také několik standardů. Zásadním standardem upravující oblast zásob je IAS 2 – Zásoby. Uvedený standard upravuje nakupované i vyráběné zásoby s výjimkou níže uvedených položek, jejichž účetní zobrazení je řešeno těmito standardy:

- a) nedokončená výroba vznikající na základě smluv o zhotovení, včetně přímo souvisejících servisních smluv (IAS 11 – Smlouvy o zhotovení),
- b) finanční nástroje (IAS 32 – Finanční nástroje: vykazování a IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování) a
- c) biologická aktiva souvisejících se zemědělskou činností a zemědělské produkcí až do sklizně (IAS 41 – Zemědělství).

Dále se IAS 2 nevztahuje na ocenění zásob, které jsou drženy:

- a) výrobci zemědělských a lesních produktů, zemědělské produkce po sklizni, nerostů a nerostných produktů, a to v případech, kdy jsou oceněny – v souladu s běžně využívanou praxí v daných odvětvích – v čisté realizovatelné hodnotě,
- b) makléři a obchodníci s komoditami, kteří oceňují své zásoby reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej.

V české právní úpravě účetnictví se oblastí zásob zabývá v obecné rovině zákon o účetnictví, dále Vyhláška, která řeší metody a postupy oceňování včetně obsahového vymezení této účetní kategorie a Český účetní standard pro podnikatele č. 015, jež se zabývá zejména účetním zobrazením pořízení a úbytku ve vyhláše vymezených kategorií zásob. Zákon o účetnictví uvádí výčet jednotlivých oceňovacích základem a vymezuje jejich aplikaci při

různých způsobech pořízení majetku, přesnou identifikací nákladů spojených s pořízením zásob a metodu ocenění zásob vyrobených ve vlastní režii se zabývá Vyhláška v § 49.

### 3.3.6.1 Vymezení zásob

Dle IFRS lze za zásoby považovat aktiva:

- ✓ držená za účelem prodeje v běžném podnikání (nikoliv tedy dlouhodobý majetek držený za účelem prodeje mimo běžný účel podnikání),
- ✓ aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji a
- ✓ suroviny a materiál spotřebovaný ve výrobním procesu.

Zásoby lze dále členit na zásoby nakupované a vyráběné.

Zásobou nakupovanou je zboží určené k dalšímu prodeji včetně pozemků a jiného majetku a materiál určený ke spotřebě. Vyráběnou zásobou jsou výrobky a nedokončená výroba. V případě, že účetní jednotka poskytuje služby, jsou obsahem zásob náklady, u kterých ještě nedošlo k uznání výnosů s nimi souvisejících (nedošlo k dokončení a realizaci služeb) – jedná se o rozpracované zakázky.

Od zásob, které jsou součástí běžného koloběhu výroby, obchodní činnosti či poskytování služeb je potřeba oddělit z důvodu odlišné likvidnosti významné náhradní díly. (Dvořáková, 2006) Ty jsou klasifikovány jako dlouhodobá aktiva viz kap. č. 3.3.1.1.

ČÚS zásoby nedefinuje, ale uvádí jejich výčet (materiál, nedokončenou výrobu a polotovary; výrobky; mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny; zboží a poskytnuté zálohy na zásoby) a obsahové vymezení jednotlivých kategorií, přičemž v rámci materiálu jsou vykázané také veškeré náhradní díly včetně náhradních dílů určených k výměně komponenty.

### 3.3.6.2 Oceňování zásob

Dle IAS 2 se zásoby oceňují na nižší z úrovní nákladů: nákladů na pořízení a čisté realizovatelné hodnoty. Náklady na pořízení, resp. tvorbu zásob zahrnují veškeré náklady na nákup, přeměnu a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu.

Dle ZOÚ se externě pořízené zásoby oceňují pořizovacími cenami a zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady. Pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem je nižší, než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se ocení v účetnictví a v účetní závěrce touto nižší cenou.

#### Ocenění externě pořízených zásob

IAS 2 stanoví, že náklady na nákup zásob zahrnují cenu pořízení, dovozní cla a jiné daně (kromě těch, které podnik následně získá zpět od daňových úřadů), dopravu, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné pořízení hotových výrobků, materiálu a služeb. Náklady na nákup se snižují o obchodní srážky, slevy a jiné podobné položky. Účetní jednotka může nakoupit zásoby s odloženým termínem jejich úhrady. Jestliže takové ujednání evidentně obsahuje prvek financování, uznává se tento prvek, daný např. rozdílem mezi cenou pořízení za běžných úvěrových podmínek a hrazenou částkou, jako úrokový náklad vztažený k období financování.

Dle Vyhlášky jsou součástí pořizovací ceny zásob náklady související s jejich pořízením, zejména přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo a pojistné. Vyhláška dále uvádí výčet nákladů, které nejsou součástí pořizovací zásob. Jedná se zejména o úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů. Náklady na úpravy skladovaného materiálu nebo zboží se považují za náklady související s pořízením zásob a zvyšují ocenění zásob.

---

## Ocenění zásob pořízených ve vlastní režii

IAS 2 se detailně věnuje vymezení všech nákladů souvisejících s pořízením zásob ve vlastní režii. Náklady na přeměnu zásob zahrnují náklady přímo související s jednotkami výroby, jako jsou přímé osobní náklady. Zahrnují také systematické přiřazení fixní<sup>14</sup> a variabilní výrobní režie<sup>15</sup>, která byla vynaložena v souvislosti s přeměnou materiálu na hotové výrobky. Zahrnutí fixní výrobní režie do nákladů na přeměnu vychází z běžného využití kapacity výrobních zařízení. Běžným využitím kapacity je předpokládaný objem výroby, kterého bude v průměru dosaženo během několika období nebo sezon za běžných okolností, přičemž je třeba vzít v úvahu kapacitu, která nebude využita vzhledem k plánované údržbě. Částka fixní režie přiřazená jednotce výroby se nezvyšuje v důsledku nízké výroby, nebo pokud se výrobní zařízení vůbec nevyužívá. Nepřiřazená režie se uznává jako náklad ovlivňující zisk v období jejího vynaložení. Dle Dvořákové (2009) brání uvedený požadavek standardu nadhodnocení zásob v obdobích, ve kterých dochází k poklesu výroby pod běžnou výrobní kapacitu. Naopak ale v případě zvýšené výroby se částka fixních nákladů přiřazená jednotce výroby sníží tak, aby zásoby nebyly oceněny nad úroveň nákladů. Variabilní výrobní režie se přiřazují jednotce výroby ve vztahu ke skutečnému využití výrobních zařízení.

Dále IAS 2 uvádí příklady nákladů, které se nezahrnují do ocenění zásob a které se uznávají jako náklady ovlivňující zisk v období, v němž byly vynaloženy:

- a) *neobvyklé množství odpadu, neúčelně vynaložené práce nebo jiné výrobní náklady,*
- b) *náklady na skladování, pokud tyto náklady nejsou nutné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm,*
- c) *správní režie nepřispívající k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu a*
- d) *náklady na prodej.*

---

<sup>14</sup> Fixní výrobní režii jsou ty nepřímé výrobní náklady, které zůstávají relativně neměnné bez ohledu na změny v objemu výroby, jako jsou například odpisy a údržba výrobních budov a zařízení a náklady na řízení a správu výroby.

<sup>15</sup> Variabilní výrobní režii jsou ty nepřímé výrobní náklady, které se mění přímo úměrně nebo téměř přímo úměrně v závislosti na změnách v objemu výroby, jako jsou například nepřímý materiál a nepřímé osobní náklady.

Vyhláška nazývá náklady na přeměnu vlastními náklady, které dále definuje jako skutečnou výši nákladů nebo výši nákladů podle způsobu kalkulace výroby stanoveného účetní jednotkou. Výrobou se dle Vyhlášky rozumí i jiná činnost, při které nevznikají hmotné produkty. Dále uvádí, jak mohou účetní jednotky oceňovat nedokončenou výrobu, polotovary a výrobky:

- a) ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem nedokončenou výrobu pouze přímými materiálovými náklady a výrobky nebo polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady,*
- b) v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady, jimiž jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady,*
- c) v malosériové a kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem přímými náklady, výrobní režii a v případě, že výrobní cyklus přesahuje dvanáct měsíců výjimečně i správní režii.*

#### Ostatní aspekty oceňování zásob

Dle IFRS se mohou za splnění podmínek IAS 23 zahrnout i tzv. výpůjční náklady.

IAS 2 obsahuje dále úpravu ocenění zásob u poskytovatelů služeb: „*Mají – li poskytovatelé služeb zásoby, oceňují je ve výši na ně vynaložených nákladů. Tyto náklady zahrnují zejména osobní náklady a ostatní náklady na pracovníky, kteří se bezprostředně podílejí na poskytování služby, včetně nákladů vedoucích pracovníků a příslušných režii. Osobní a jiné náklady vynaložené v souvislosti s prodejem a náklady správního aparátu se nezahrnují do ocenění, ale jsou uznány jako náklady ovlivňující zisk v období, v němž byly vynaloženy. Náklady na pořízení resp. tvorbu zásob u poskytovatelů služeb nezahrnují marži ani nepřiraditelné režijní náklady, které poskytovatelé služeb často promítají do svých cen.*“

---

## Biologická aktiva

Biologická aktiva byla vyčleněna z působnosti standardu IAS 2 zásoby, a to z důvodu potřeby jiného přístupu k ocenění těchto aktiv, než je používán k ocenění výrobků a nedokončené výroby v průmyslových podnicích. Standard IAS 41 rozděluje biologická aktiva na aktiva určená ke konzumaci a plodící biologická aktiva. Za zásoby lze považovat pouze aktiva určená ke konzumaci, jež jsou sklízena jako zemědělská produkce, nebo prodávána jako biologická aktiva (např. dobytek určený pro výrobu masa, chovaný na prodej, ryby v sádkách, plodiny jako je např. pšenice, kukuřice apod.). Konzumovatelná biologická aktiva lze dále členit na aktiva zralá, která se nacházejí ve stádiu vhodném k jejich zamýšlenému použití a na nezralá. (Dvořáková, 2006)

Dle ČÚS se zralá zemědělská produkce s výjimkou zvířat vykazuje v rámci kategorie „Výrobky“ a nezralá zemědělská produkce s výjimkou zvířat v rámci kategorie „Nedokončená výroba“. V kategorii „Výrobky“ se vykazují také plody (ovoce, hrozny apod.) popř. živočišné produkty (mléko, vlna, vejce) získané z plodících aktiv. Mladá chovná zvířata, která ještě nedosáhla chovatelské dospělosti, jatečná zvířata a ostatní zvířata, která nejsou vykázána v položce „Dospělá zvířata a jejich skupiny“ viz podkapitola 3.3.2.2. „Biologická aktiva“, se vykazují v rámci zásob, v položce „Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny“. Zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat, se vykazují v kategorii zboží.

IAS 41 preferuje oceňování biologických aktiv ve fair value snížené o odhadnuté náklady na prodej. Toto ocenění je k datu sklizně pořizovacím nákladem pro další aplikaci IAS 2 zásoby. V určitých vyjmenovaných případech povoluje IAS 41 ocenění pořizovacími náklady, např. v případě, že vliv biologické přeměny na hodnotu aktiva je nevýznamný apod.

Dle ČÚS jsou výrobky („zralá zemědělská produkce“), nedokončená výroba („nezralá zemědělská produkce“) a položky v kategorii „Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny“ pořízená ve vlastní režii oceněna na úrovni vlastních nákladů. Příkladovky (nově narozená zvířata) mohou být v případě, že nelze vlastní náklady stanovit oceněny reprodukční pořizovací cenou.<sup>16</sup> Pouze pokud je prodejní cena výrobků, popř. zvířat, snížená o náklady spojené s prodejem nižší, než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, ocení se zásoby k datu závěrky touto nižší cenou.

---

<sup>16</sup> Reprodukční pořizovací cenou je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.



---

### 3.3.7 OBLAST: Rezervy

Tématice rezerv je věnován samostatný standard IAS 37 – Rezervy, který upravuje i oblast podmíněných aktiva a závazků. Předmětem tohoto standardu nejsou rezervy:

- ✓ vyplývající z finančních nástrojů oceňovaných ve fair value,
- ✓ vyplývající ze zmařených smluv,
- ✓ vznikající v pojišťovnách, a to pouze ze smluv s pojištěnci,
- ✓ řešené jinými IFRS (např. IAS 11, IAS 12, IAS 17, IAS 19).

V české právní úpravě účetnictví se oblastí rezerv zabývá v obecné rovině zákon o účetnictví (§26, odst. 3), dále Vyhláška v § 16, který řeší obsahové vymezení položky a v § 57, který rezervy definuje a stanoví pravidla pro jejich tvorbu a použití. Rezervy jsou upraveny i samostatným standardem – Český účetní standard pro podnikatele č. 004 – Rezervy, jež se věnuje problematice ocenění a účetního zobrazení položky.

#### 3.3.7.1 Vymezení rezerv

Standard IAS 37 definuje rezervu jako závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo výší.

Dle IAS 37 odst. 14. se rezerva se vykáže, když:

- a) má účetní jednotka současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem minulé události;
- b) je pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, a
- c) může být proveden spolehlivý odhad výše závazku.

#### Ad a) Současný závazek

Závazek může vzniknout na základě uzavření smlouvy (smluvní závazek) anebo jako důsledek minulé události, které zakládají vznik závazku mimosmluvního. (Dvořáková, 2006) K tomu, aby se některá z událostí stala událostí zakládající závazek, je nezbytné, aby účetní jednotka neměla žádnou reálnou alternativu než závazek vytvořený událostí vypořádat.

To platí pouze v případě, že:

- ✓ vypořádání závazku je právně vymahatelné, nebo
- ✓ v případě mimosmluvních závazků, vytváří událost u třetích stran reálná očekávání, že účetní jednotka závazek splní.

Ad b) K tomu, aby závazek splnil požadavky na vykázání, musí existovat nejen současný závazek, ale rovněž pravděpodobnost odtoku prostředků. Odtoky prostředků nebo jiné události jsou považovány za pravděpodobné tehdy, pokud je pravděpodobnost že k nim dojde vyšší, než pravděpodobnost, že k nim nedojde. (IAS 37)

Ad c) Ohledně spolehlivého odhadu výše rezervy IAS 37 uvádí, že s výjimkou velmi ojedinělých případů je účetní jednotka schopna určit rozsah pravděpodobných odtoků a provést tak odhad závazku, který je dostatečně spolehlivý pro potřeby vykázání rezervy.

IFRS velmi podrobně upravuje oblast rezerv a kromě definice obsahuje i kritéria pro uznání a řadu příkladů, jež mají napomoci správnému vykázání rezerv ve sporných případech. Oproti tomu jsou v ČÚS rezervy definovány pouze obecně, a to v odst. 1 §57 Vyhlášky: „Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů podle §26 zákona<sup>17</sup>, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou.“

### 3.3.7.2 Ocenění rezerv

Dle IAS 37 je částka vykázána jako rezerva nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykazaného k rozvahovému dni. Nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku je částka, kterou by účetní jednotka racionálně vyplatila pro vypořádání závazku k rozvahovému dni nebo částka, kterou by k tomuto datu převedla na třetí stranu.

Nejistoty spojené s částkou, která má být vykázána jako rezerva, se řeší podle okolností různými způsoby. V textu IAS 37 je uveden konkrétní příklad na stanovení výše rezervy na záruční opravy pomocí **metody očekávané hodnoty**. Tato metoda se používá, jestliže je vyčíslení rezervy spojené s velkým množstvím odhadovaných položek, které mají nastat

---

<sup>17</sup> ZOÚ § 26 odst. (3) Rezervami podle tohoto zákona se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.

s různou mírou pravděpodobnosti. Další metodou, která je popsána v IAS 37 je metoda očekávaného výsledku. V úvahu je brána míra pravděpodobnosti, se kterou uvedený výsledek události (výdaj) nastane. Rezerva je pak vykázána ve výši „nejpravděpodobnějšího výsledku“, přičemž je zohledněn i koncept opatrnosti. (Kynclová, 2006)

Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, je dle IAS 37 částkou rezervy současná hodnota výdajů, které budou nezbytné pro vypořádání závazku. Účetní hodnota rezervy roste v každém účetním období tak, aby zohledňovala tok času, přičemž přírůstky se vykážou jako výpůjční náklad. (IAS 37)

ČÚS uvádějí, že výši rezervy lze stanovit buď absolutní částkou anebo procentem z určeného základu, aniž by tyto metody podrobněji popisovaly. Chybí v nich zejména návod, jak pracovat s nejistotou při odhadování výše rezervy. (Kynclová, 2006) Diskontování dlouhodobých rezerv není požadováno – avšak účetní jednotky mohou dle PriceWaterhouseCoopers (2009) faktor časové hodnoty peněz zohlednit.

### 3.3.7.3 Porovnání jednotlivých titulů rezerv

#### Rezerva na důchody a obdobné závazky (rezerva na zaměstnanecké požitky)

IFRS upravují tuto problematiku oproti českým účetním předpisům velice podrobně v rámci samostatných standardů a to IAS 19 – Zaměstnanecké požitky a IAS 29 – Penzijní plány. IFRS požadují, aby náklady na poskytování těchto požitků byly vykazovány systematicky a racionálně v průběhu období, v němž zaměstnanci poskytují jednotce služby. IFRS rozlišují penzijní plány na plány definovaných příspěvků<sup>18</sup> a plány definovaných požitků.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Plány definovaných příspěvků jsou požitky po skončení pracovního poměru, které vyžadují, aby podnik platil stálý příspěvek do fondu. (Podnik nemá žádnou právní ani mimosmluvní povinnost platit další příspěvky do fondu v případě ztrát fondu.)

<sup>19</sup> V těchto plánech nese riziko spojeně s aktivy penzijního plánu zaměstnanec. Plány definovaných požitků zavazují zaměstnavatele poskytovat zaměstnancům požitky po skončení pracovního poměru v předem stanovené výši. (Riziko spojené s aktivy penzijního plánu nese zaměstnavatel.)

V ČR v současné době neexistuje žádný konkrétní předpis týkající se této oblasti. Existuje státní důchodový systém doplněný dobrovolnými penzijními programy (tzv. penzijní připojištění), realizovanými privátními penzijními fondy. Podniky přispívají do státního důchodového systému a zároveň mohou přispívat svým zaměstnancům do soukromých penzijních fondů. V praxi se penzijní plány s definovanými požitky v zásadě nepoužívají a nejsou upraveny. V rámci obecných principů by však měla být zaúčtována rezerva na závazky vyplývající z penzijních plánů. Plány definovaných příspěvků se účtují v souladu s IFRS. (PriceWaterhouseCoopers, 2009)

#### Rezerva na restrukturalizaci

Rezerva na restrukturalizaci je upravena v IAS 37 velmi podrobně, níže je uvedeno pouze „na co“ a za jakých podmínek je možné rezervu vytvořit.

Restrukturalizací jsou dle IAS 37 například níže uvedené události:

- a) prodej nebo ukončení části podnikatelských aktivit;
- b) uzavření podnikatelských provozů v některé zemi nebo oblasti nebo přemístění podnikatelských aktivit z jedné země nebo oblasti do jiné;
- c) změny ve struktuře vedení účetní jednotky, například zrušení některé úrovně řízení, a
- d) zásadní reorganizace, která má významný dopad na podstatu a zaměření činnosti účetní jednotky.

Rezerva na náklady restrukturalizace se vykazuje pouze tehdy, když jsou splněna obecná kritéria uznání rezerv. V případě restrukturalizace existuje současný závazek, pouze pokud je podnik prokazatelně k restrukturalizaci zavázán. Podnik je obvykle prokazatelně zavázán, pokud existuje závazná prodejní smlouva (právní závazek) nebo pokud má podnik podrobný formální plán restrukturalizace a není schopen od něj odstoupit, protože začal plán uskutečňovat nebo oznámil základní rysy plánu těm, kterých se týká (mimosmluvní závazek). (PriceWaterhouseCoopers, 2009)

V ČÚS je vymezení rezervy na restrukturalizaci oproti vymezení jiných účetních rezerv dosti obsažné. Rozdílem při porovnání s IFRS je skutečnost, že pro tvorbu rezervy dle ČÚS postačuje mít schválený program restrukturalizace, ale není nutné tento program vhodně zveřejnit a to tak, aby o něm byly informovány všechny zainteresované subjekty.

### Ostatní rezervy

#### **Rezerva na budoucí provozní ztráty**

Na budoucí provozní ztráty se dle IAS 37 rezerva tvořit nesmí, protože nespĺňují definici rezervy. Příkladem budoucí provozní ztráty jsou dle Krupové (2006) opravy dlouhodobého hmotného majetku, u něhož standard nedoporučuje tvořit rezervu z důvodů, že by tvorba rezervy byla duplicitou v oblasti nákladů.

Dle ČÚS je tvorba rezervy na opravu hmotného majetku povolena a pravidla pro její tvorbu, čerpání, popřípadě rozpuštění upravuje zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Je vykazována společně s dalšími rezervami (např. rezervou na pěstební činnost v lesích a rezervou na odbahnění rybníka) jako rezerva podle zvláštních právních předpisů. Z účetního pohledu můžeme tuto rezervu vnímat jako účetně technickou korekci výsledku hospodaření. Náklady vynaložené na velkou opravu se do výsledovky promítnou postupně před uskutečněním opravy, tudíž nedochází k jednorázovému vychýlení výsledku hospodaření směrem dolů. (Kynclová, 2006) IFRS řeší uvedenou disproporci komponentním odpisováním.

#### **Rezerva na nevýhodné smlouvy**

Pokud je podnik smluvní stranou v tzv. nevýhodně smlouvě, musí být současný závazek dle smlouvy vykázán jako rezerva. IAS 37 definuje nevýhodnou smlouvu v § 68 jako smlouvu, jejíž neodvratitelné náklady na splnění závazku stanoveného smlouvou překračují ekonomické přínosy, jejichž přijetí se na základě takové smlouvy očekává.

V ČÚS problematika tzv. nevýhodných smluv není specificky řešena, ale platí obecné požadavky na tvorbu rezerv.

## **Rezerva na obnovu pozemků dotčených těžbou a na škody vzniklé těžební činností a rezerva na likvidaci aktiva**

Dle Dvořákové (2006) může účetní jednotka v souladu s pravidly IFRS tvořit rezervy na obnovu pozemků dotčených těžbou či na škody těžební činností způsobené.

V ekonomických podmínkách ČR upravuje tyto rezervy horní zákon<sup>20</sup> a zákon o rezervách. Dle horního zákona je účetní jednotka povinna, pokud se zabývá těžební činností, vytvořit rezervu finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou a na vypořádání důlních škod. Tyto finanční prostředky se ukládají na zvláštní vázaný účet v bance a nesmějí být předmětem ručení ani zahrnuty do majetkové podstaty, ani nemohou být předmětem nařízení a provedení výkonu rozhodnutí. Dle §31 uvedeného zákona musí výše rezervy na sanaci odpovídat potřebám sanace pozemků dotčených dobýváním. Výše rezervy vypořádání důlních škod musí odpovídat výši vypořádání důlních škod v časovém průběhu podle jejich vzniku, popřípadě v předstihu před jejich vznikem (§ 37 odst. 4, horní zákon). Tyto rezervy jsou dle zákona o rezervách nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Dvořáková (2006) dále uvádí, že dle IFRS tvoří účetní jednotka rezervu na likvidaci aktiva, pokud při pořizování aktiva zároveň vzniká účetní jednotce povinnost (závazek) například toto aktivum po skončení jeho využití odstranit. Rezerva je vytvářena ve výši odhadnutých výdajů na odstranění aktiva a zvyšuje jeho pořizovací cenu. Částka rezervy je jako součást pořizovací ceny, zahrnována do nákladů prostřednictvím odpisů zařízení po celou dobu jeho používání.

Dle studie PriceWaterhouseCoopers (2009) není problematika rezerv na likvidaci aktiva v ČÚS speciálně řešena. V praxi pak dle studie existují rozmanité způsoby účtování o závazcích z odstranění těchto aktiv, přičemž účetní hodnota dlouhodobého aktiva nemůže být zvýšena.

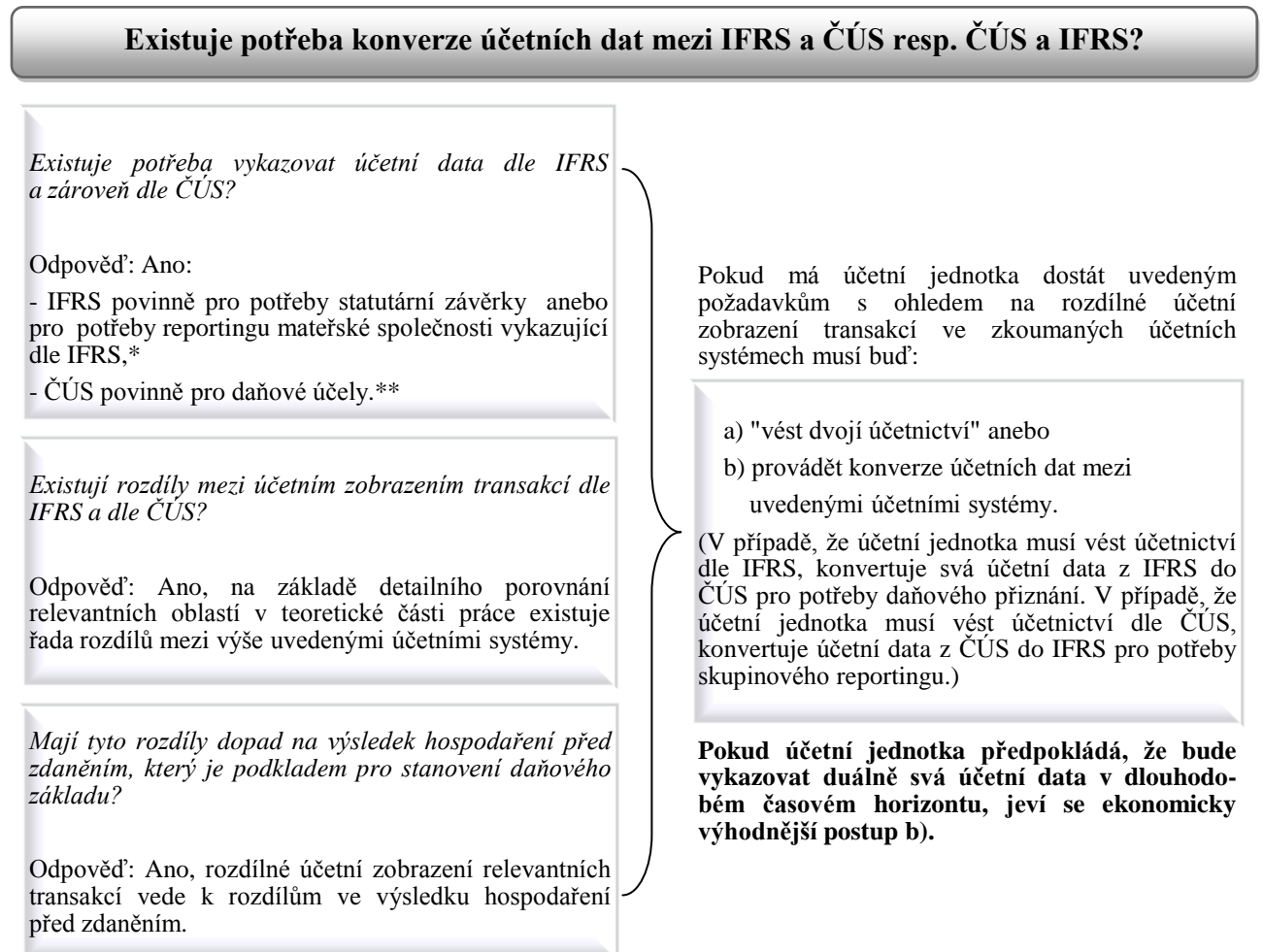
---

<sup>20</sup> Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů.

## 4 Cíl disertační práce

### 4.1 Postup při definování cíle disertační práce

Při definování hlavního cíle disertační práce byla analyzována potřeba dané téma řešit s ohledem na absenci poznatků a využití výsledku řešení v podnikové praxi. Postup při definování cíle je znázorněn graficky:



\* Dle ZOÚ musí účetní jednotka, která je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na trzích regulovaných v EU, **vést účetnictví** a zveřejnit účetní závěrku v souladu se zněním IFRS upraveným právem EU. Pokud je účetní jednotka konsolidována mateřskou společností vykazující dle IFRS, může s účinností od 1. ledna 2011 zvolit IFRS i pro statutární účely. Pokud tak učiní, je povinna vést účetnictví a zveřejnit účetní závěrku dle IFRS. Pokud tuto možnost nevyužije, vede účetnictví a zveřejňuje účetní závěrku pro statutární účely dle ČÚS, pro účely konsolidované účetní závěrky mateřské společnosti musí reportovat svá účetní data dle IFRS (jsou-li významně odlišná od účetních dat ČÚS.)

\*\* Účetní jednotka se sídlem v ČR a vykazující svá data dle IFRS je povinna pro daňové účely vyčíslit výsledek hospodaření před zdaněním dle metod a postupů ČÚS, tj. očištění o vlivy IFRS.

## Co má být předmětem konverze – účetní data ČÚS nebo IFRS?

*Jaké výstupy jsou požadovány pro IFRS a pro ČÚS?*

Odpověď:

- výstupem pro IFRS je úplná účetní závěrka v souladu s IFRS (účetní výkazy včetně přílohy),
- výstupem pro ČÚS je primárně výsledek hospodaření před zdaněním a případně další přehledy a výkazy vyžadované daňovými orgány při podání daňového přiznání a následné kontrole.

*Jak náročné je zpracování požadovaných výstupů?*

Odpověď:

- IFRS: velmi náročné na zpracování, velký rozsah požadavků na zveřejnění, požadavky na zveřejnění jsou často složité a vyžadují vysokou míru odbornosti účetního pracovníka,
- ČÚS: méně náročné, primárně požadován výsledek hospodaření před zdaněním (při podání daňového přiznání jsou dále požadovány buď převodový můstek k výsledku hospodaření před zdaněním z IFRS na ČÚS anebo výkazy dle ČÚS, při kontrole daňovými orgány může být vyžadován výkaz zisku a ztráty dle ČÚS a doložení účetního zachycení transakcí s rozdílným účetním zobrazením).

**Pokud účetní jednotka předpokládá, že bude vykazovat duálně svá účetní data v dlouhodobém časovém horizontu, jeví se vhodnější\* konvertovat účetní data z IFRS na ČÚS (účtovat transakce primárně dle IFRS) a to z níže uvedených důvodů:**

- a) účetní jednotky, které mají povinnost popř. využily volby vést účetnictví dle IFRS, by musely při konverzi z ČÚS na IFRS konvertovat data vždy na úrovni transakcí, tzn. jako by vedly účetnictví dle IFRS,
- b) při konverzi z IFRS na ČÚS je nutno konvertovat pouze účetní data s dopadem na výsledek hospodaření před zdaněním,
- c) IFRS má mnohem rozsáhlejší požadavky na zveřejnění. Účetní zobrazení určitých transakcí dle IFRS je často náročnější než dle ČÚS, což znesnadňuje případnou konverzi z ČÚS na IFRS.

\* Tvrzení platí pro kótované společnosti a nekótované společnosti se značným rozsahem složitých transakcí, které jsou konsolidované „matkou“ vykazující dle IFRS. Pokud společnost není kótována a v rámci „reportovacího balíčku IFRS“ poskytuje omezené množství informací, které jsou navíc jednoduše zjistitelné, úplný přechod na IFRS, tzn. i pro statutární účely, není praktický.



## Co má být výstupem konverze z IFRS do ČÚS?

Výsledek hospodaření před zdaněním dle ČÚS, tj. očištěný o veškeré vlivy z rozdílného účetního zobrazení transakcí mezi IFRS a ČÚS.\*

\* V případě, že společnost přikládá k daňovému přiznání převodový můstek mezi výsledkem hospodaření před zdaněním dle IFRS a výsledkem hospodaření před zdaněním dle ČÚS, nemusí pro potřeby daňového přiznání konvertovat rozvahu a další výkazy. Daňovou kontrolou však může být vyžadováno předložení výkazu zisku a ztráty dle ČÚS.

## Existuje metodika pro konverzi IFRS na účetní data dle ČÚS?

**Komplexní metodika konverze z IFRS do ČÚS (co, jak a jakou technikou konvertovat) nebyla na úrovni základních ani odvozených pramenů zaznamenána.**

Dále bylo zjištěno, že:

- Existuje přehled rozdílů mezi IFRS a ČÚS (studie a publikace) bez identifikace rozdílů s dopadem na výsledek hospodaření před zdaněním.
- Existuje popis technické proveditelnosti konverze z ČÚS do IFRS, který lze využít i pro účely konverze "z IFRS do ČÚS" přihlednutím k jiným cílům konverze.\*\*
- Konverze, pokud probíhá, tak buď manuálně, popřípadě na úrovni individuálního nastavení účetního systému.

\*\* Cílem konverze z IFRS do ČÚS je vyčíslit výsledek hospodaření stanovený dle metod a postupů ČÚS tj. očištěný o vlivy IFRS pro účely vyčíslení daňové povinnosti. Cílem konverze z ČÚS do IFRS je zobrazit veškeré transakce s ohledem na významnost, tak aby byly v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a sestavit účetní závěrku dle IFRS popř. poskytnout podklady pro sestavení konsolidované účetní závěrky mateřské společnosti, která vykazuje svá data dle IFRS a to vše pro účely zveřejnění statutární závěrky společnosti popř. její mateřské společnosti.

---

## 4.2 Definice cíle disertační práce

**Cílem disertační práce je navrhnout metodiku konverze účetních dat IFRS (mezinárodní standardy účetního výkaznictví) na účetní data ČÚS (české účetní standardy) za účelem stanovení daňové povinnosti a s ohledem na následující faktory:**

- a) užitečnost a spolehlivost konvertovaných dat,
- b) dodržení všech legislativních požadavků a
- c) proveditelnost a časová náročnost konverze.

Ad a) Užitečnost a spolehlivost konvertovaných dat je definována dle ZOÚ: *„Informace se považuje za spolehlivou, jestliže splňuje požadavek věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a je – li úplná a včasná.“* Pro účely disertační práce jsou za spolehlivá data považována data, která jsou prostá věcných chyb a jsou vykázána v souladu s požadavky české právní úpravy účetnictví (ČÚS).

Ad b) Splnění zákonných požadavků je uskutečněno:

- ✓ pokud jsou dodrženy metody a postupy deklarované v ČÚS viz bod a) a
- ✓ pokud jsou dodrženy další požadavky vyžadované předpisy a pokyny v daňové oblasti, zejména v oblasti průkaznosti účetnictví viz kap 2.2.5.

Ad c) Proveditelnost konverze je definována s ohledem na poměr vynaložených nákladů na konverzi a užitku z poskytnutí konvertovaných dat. Konverze je proveditelná, pokud náklady na konverzi nepřevyšují významně užitek z poskytnutí konvertovaných dat finančnímu úřadu. (Užitek z poskytnutí spolehlivých dat je měřen ve výši úspory z neudělených sankcí za nesplnění popř. částečné splnění povinnosti.) Časová náročnost je posuzována s ohledem na čas potřebný pro konverzi dat z IFRS do ČÚS, který je různý dle zvolené metody konverze a úzce souvisí s její proveditelností.

## 4.3 Metodika zpracování disertační práce

K naplnění hlavního cíle disertační práce bude třeba učinit řadu postupných kroků, které lze chápat jako dílčí cíle disertační práce.

Dílčí cíle disertační práce a jejich definice:

- 1) Zmapovat současné poznatky o konverzi účetních závěrek.
- 2) Provést vzájemnou komparaci účetních standardů (IFRS a ČÚS) s cílem identifikace rozdílů mezi porovnávanými účetními systémy.
- 3) Navrhnout klasifikaci transakcí dle jejich dopadu na vykazovaná data.
- 4) Identifikovat transakce s rozdílným účetním zobrazením, které mají dopad na výsledek hospodaření před zdaněním a provést analýzu tohoto dopadu.
- 5) Zařadit identifikované transakce v bodě 4 do kategorií dle klasifikace v bodě 3.
- 6) Provést analýzu technického provedení konverze z IFRS do ČÚS a vybrat vhodnou techniku konverze.
- 7) Navrhnout pro jednotlivé kategorie transakcí konverzi finančních dat IFRS na finanční data ČÚS.

Výstupy ze zpracování dílčích cílů 1 – 2 jsou obsaženy v teoretické části práce, výstupy ze zpracování dílčích cílů 3 – 7 jsou obsaženy v části „Vlastní analýza a výsledky“.

Ad 1) Pro zmapování současných poznatků o konverzi jsou použity odborné publikace, poznatky ze školení a další veřejně dostupné informace (zejména informace na internetu). Hlavním výstupem jsou poznatky o přístupech ke konverzi účetních dat. Vedlejším výstupem jsou podklady pro vyhodnocení technické proveditelnosti konverze v bodě 6 – vyhodnocení kladů a záporů jednotlivých variant konverze a vhodnosti jednotlivých variant pro vybrané typy společností s ohledem na předmět a rozsah jejich činnosti.

Ad 2) Informace pro porovnání jsou čerpány jak ze základních pramenů – účetních standardů a legislativních norem, tak z odvozených pramenů – studií a odborných publikací. Porovnávají jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a jejich interpretace, účinné pro účetní závěrky sestavené za účetní období počínající 1. ledna 2010 s českou právní úpravou účetnictví, vstoupivší v platnost dne 1. ledna 2010. Česká právní úprava vychází ze znění určeného pro podnikatele (odchyly pro banky a ostatní finanční instituce nejsou v porovnání obsaženy).

Porovnání je provedeno jak na úrovni koncepčních rámců jednotlivých úprav účetnictví, tak na úrovni účetního zobrazení transakcí u relevantních oblastí. **Relevantnost oblastí byla stanovena s ohledem na účel konverze<sup>21</sup>** a četnost jejich výskytu v podnikové praxi. Do relevantních oblastí nejsou tudíž zahrnuty: problematika odložené daně, požadavky na zveřejnění v příloze účetní závěrky (např. Zisk na akci, Transakce se spřízněnými stranami, Vykazování podle segmentů); oblast konsolidačních pravidel a účetní zobrazení specifických transakcí (např. podnikové kombinace).

Výstupem je porovnání účetních systémů provedené formou rešerše.

---

<sup>21</sup> Převod výsledku hospodaření IFRS na výsledek hospodaření dle ČÚS pro potřeby stanovení daňového základu.

Ad 3) Vstupem pro návrh klasifikace transakcí je znalost dopadů jejich účetního zobrazení na vykazovaná data dle IFRS a ČÚS. Výstupem je klasifikace transakcí pro účely vlastního návrhu konverze.

Ad 4) Vstupem pro analýzu je rešerše. Rozdíly v účetním zobrazení transakcí jsou identifikovány na základě srovnávací metody. Analyzovány jsou pouze transakce, jejichž účetní zobrazení je za dané situace vždy rozdílné.<sup>22</sup> (Do přehledu identifikovaných transakcí nejsou zařazeny takové transakce, jejichž rozdílný dopad lze eliminovat výběrem variantní metody/ postupu).

Jednotlivé transakce s rozdílným účetním zobrazením jsou zkoumány z hlediska jejich dopadu na:

- ✓ výsledek hospodaření IFRS,
- ✓ výsledek hospodaření ČÚS a
- ✓ daňový základ.

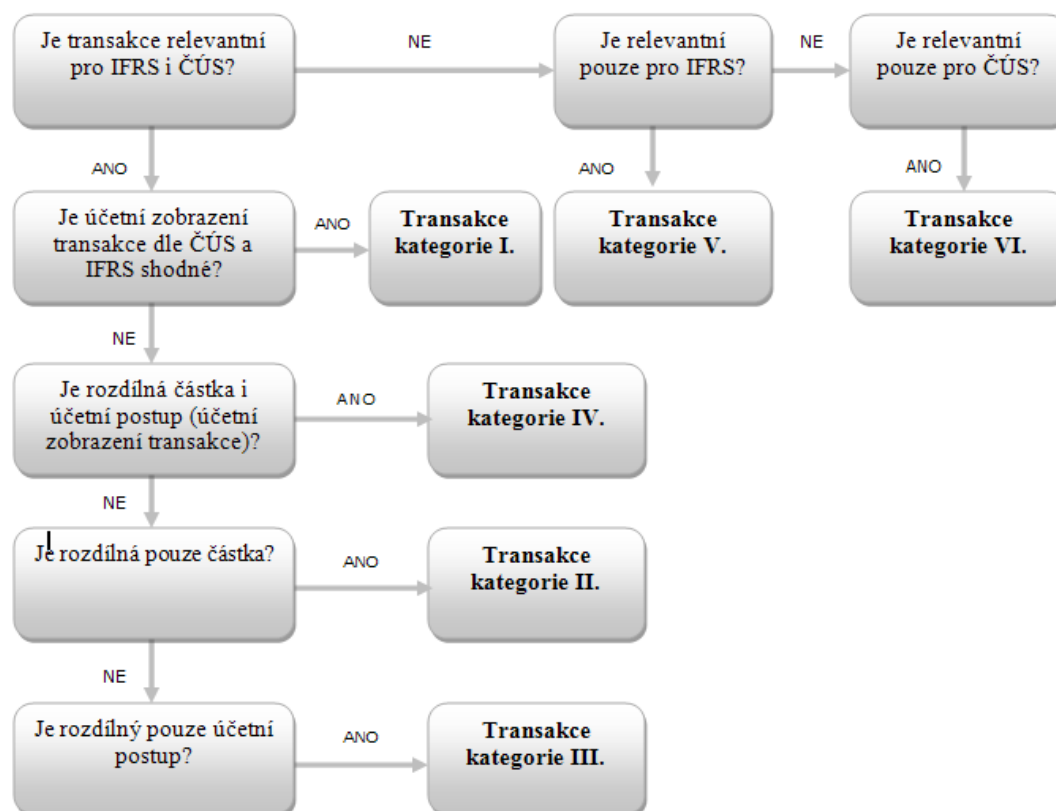
Výstupem je výčet transakcí s rozdílným účetním zobrazením, s dopadem na výsledky hospodaření a daňový základ a analýza těchto dopadů.

---

<sup>22</sup> Vztaženo ke stávajícím úpravám účetnictví.

Ad 5) Vstupními daty je výčet transakcí v bodě 4, na které je aplikována navržená klasifikace. Postup při zařazení transakce do příslušné kategorie lze graficky znázornit následovně:

Schéma č 4: Rozhodovací strom



Zdroj: vlastní

Výstupem je zařazení transakcí identifikovaných v bodě 4 do příslušných kategorií definovaných v bodě 3.

Ad 6) Vstupními daty jsou poznatky z vyhodnocení jednotlivým metod technického provedení konverze (jejich přednosti, nedostatky, vhodnost pro vybrané společnosti).

Byl přijat předpoklad, že konverzi z IFRS do ČÚS lze provést stejně jako opačnou konverzi z ČÚS do IFRS, a to:

- a) na úrovni jednotlivých transakcí,
- b) na úrovni předvahy,
- c) na úrovni výkazů.

Vhodnost jednotlivých variant provedení konverze je posuzována s ohledem na míru splnění následujících hodnotících kritérií:

- a) užitečnost a spolehlivost konvertovaných dat,
- b) splnění všech zákonných požadavků,
- c) proveditelnost konverze,
- d) a časovou náročnost.

Vhodnost jednotlivých technik konverze je posuzována odděleně pro velké společnosti se značným rozsahem složitých hospodářských transakcí a pro menší společnosti podniky s jednoduchou činností.

Jednotlivým hodnotícím kritériím jsou přiřazeny váhy (0 – 1) dle jejich významnosti. Váhy byly stanoveny podle preferencí jednotlivých typů společností při rozhodování. Byl přijat předpoklad, že pro menší společnosti s jednoduchou činností jsou důležité jiné rozhodovací kritéria než pro velké společnosti se značným rozsahem složitých hospodářských transakcí. U menších společností je riziko chyby při použití konverze na úrovni výkazů popř. obrátové předvahy méně pravděpodobné než u druhého typu společností. Naopak tyto společnosti preferují při svém rozhodování jednoduchost a časovou nenáročnost. Na rozdíl od společností s velkým obrátem a značným rozsahem složitých hospodářských transakcí – okruh společností, jež jsou označovány jako významní plátcí daní, které si nemohou dovolit nést případné riziko z pokut a penále a jsou často ochotné a solventní investovat své prostředky do sofistikovaného programového vybavení pro vedení účetnictví.

Navíc riziko případné kontroly plnění daňových povinností je u významných plátců daně vyšší. U těchto společností bylo daňové riziko posouzeno jako vysoké až značně vysoké. Kromě celkového rozsahu transakcí s rozdílným účetním zobrazením, které může být příčinou chyb, se riziko zvyšuje tím, že se významní plátcí daně těší značné pozornosti kontrolních orgánů. U společností s nevýznamným obratem a malým počtem transakcí s rozdílným účetním zobrazením bylo toto riziko posouzeno jako nízké až střední.

Proveditelnost a časová náročnost spolu úzce souvisí (korelují), proto je váha jednotlivých kritérií zvolena tak, aby odrážela uvedenou skutečnost.

Míra splnění kritérií je ohodnocena 4 bodovou škálou, přičemž hodnota 1 představuje nejnižší a hodnota 4 nejvyšší možnou míru splnění hodnotícího kritéria.

*Tabulka č. 1: Bodová škála hodnotících kritérií*

Hodnotící kritérium	Slovní vyjádření bodové škály
Proveditelnost konverze	1- neproveditelné 2- proveditelné s velkými obtížemi 3- proveditelné 4- snadno proveditelné
Užitečnost a spolehlivost dat	1- zcela nespolehlivá data 2- nespolehlivá data, mohou obsahovat významné chyby 3- spolehlivá data, mohou obsahovat nevýznamné chyby 4- zcela spolehlivá data
Splnění zákonných požadavků	1- nesplnění ani jednoho požadavku 2- nesplnění zásadních požadavků 3- nesplnění nevýznamných požadavků 4- splnění všech požadavků
Časová náročnost	1- velice časově náročné, náklady významně převyšují užitek z poskytnutí dat 2- časově náročné – náklady převyšují užitek z poskytnutí dat 3- časově náročné – náklady a užitek z poskytnutí dat jsou v rovnováze 4- časově nenáročné



Výstupem je vyhodnocení variant konverze pro jednotlivé typy společností a následně na základě vyhodnocení výběr varianty konverze pro daný typ společnosti.

Ad 7) Vstupem pro vlastní návrh metodiky konverze jsou poznatky z obsahových analýz. Vlastní návrh konverze je syntézou výsledků analýzy transakcí s rozdílným účetním zobrazením, jejich kategorizací a vybraného provedení konverze.

Výstupem je vlastní návrh metodiky konverze finančních dat IFRS na finanční data ČÚS – účetní zobrazení jednotlivých kategorií transakcí dle IFRS je:

- ✓ konvertováno vybranou technikou na účetní zobrazení dle ČÚS (jedná se o transakce s rozdílným účetním zobrazením) anebo
- ✓ je převzato (jedná se o transakce se shodným účetním zobrazením)

Transakce relevantní pouze pro ČÚS jsou do účetních knih ČÚS dodatečně doplněny.

Z metodologického hlediska lze konstatovat, že v disertační práci jsou využívány postupy kvalitativní i kvantitativní analýzy, přičemž kvalitativně analytické metody v práci převažují. Vlastní návrh je syntézou poznatků získaných z obsahových kvalitativních a kvantitativních analýz.

Postup naplňování výše uvedené metodiky, konkrétní způsob použití jednotlivých výzkumných metod a technik a výsledky výše uvedeného postupu jsou detailně prezentovány v následujících kapitolách disertační práce.

## 5 Vlastní analýza a výsledky

V této kapitole jsou uvedeny výsledky klasifikace transakcí s rozdílným účetním zobrazením – transakce jsou zaříděny do jednotlivých kategorií v závislosti na jejich účetním zobrazení v účetních knihách IFRS a ČÚS.

Dále jsou uvedeny výsledky analýzy transakcí s rozdílným účetním zobrazením – přehled identifikovaných transakcí s dopadem na výsledek hospodaření před zdaněním a analýza tohoto dopadu.

Na uvedenou analýzu transakcí navazují výsledky zařídění transakcí do stanovených kategorií (pro celkovou přehlednost jsou součástí přehledu identifikovaných transakcí).

Následují výsledky analýzy proveditelnosti konverze na jednotlivých úrovních a to s přihlédnutím k užitečnosti a spolehlivosti konvertovaných dat, dodržení všech legislativních požadavků a její časové náročnosti.

V závěru kapitoly je uveden vlastní návrh metodiky konverze výsledku hospodaření zjištěného na bázi IFRS na výsledek hospodaření dle ČÚS a to na úrovni transakcí a návrh na sladění metod a postupů v obou oblastech (IFRS a ČÚS).

Před vlastní analýzou se je potřeba vrátit k vymezení objektu konverze, tedy právních subjektů, které mají potřebu konvertovat finanční data mezi IFRS a ČÚS. Jsou to:

- a) subjekty se sídlem v ČR, které mají kótované cenné papíry na trzích EU a
- b) subjekty se sídlem v ČR, které nemají kótované cenné papíry na trzích EU, ale musí pro účely konsolidované účetní závěrky mateřské společnosti vykazující dle IFRS reportovat finanční data dle IFRS.

Ad a) Tyto subjekty musí dle ZOÚ **vést účetnictví** a vykazovat data pro statutární účely (pro účely zveřejnění) dle IFRS. O předmětném ustanovení zákona se vedly diskuze, jestli tvůrce zákona pochopil podstatu IFRS, když nařizuje uvedeným účetním jednotkám vést účetnictví a ne pouze vykazovat svá finanční data dle IFRS (IFRS totiž upravují výstupy z účetnictví – data vykázaná v účetní závěrce a příloze a ne samotné postupy účtování). V odborných kruzích se dospělo k závěru, že to nebyla nepřesnost ustanovení, ale záměr tvůrce. Aby totiž byla data vykázaná v souladu s IFRS, nepostačí pouze konverze dat zaúčtovaných v souladu s ČÚS, ale je nutné, zachytit hospodářské transakce primárně již v účetnictví dle IFRS. Pro samotnou konverzi z toho vyplývá, že výše uvedené účetní jednotky vedou **primárně účetnictví dle IFRS** a pro daňové účely finanční data IFRS konvertují na data ČÚS.

Výše uvedené skutečnosti vedou k závěru, že jediná možná a správná alternativa konverze pro tyto společnosti je **konverze finančních dat z IFRS na ČÚS**.

Ad b) Dceřiné společnosti „matek“ vykazující dle IFRS, které nejsou emitenty cenných papírů kótovaných na regulovaných trzích zemí EU, neměly až do 1. ledna 2011 jinou možnost, než pro účely statutárního výkaznictví sestavovat závěrky dle ČÚS a matkám reportovat finanční data dle IFRS. Tyto společnosti, pokud nevedly dvě rovnocenné účetnictví, prováděly konverze dat z ČÚS na IFRS a to nejčastěji na úrovni obrátových předvah. Díky novele zákona o účetnictví, mohou od výše uvedeného data, pokud tak rozhodne jejich nejvyšší orgán, postupovat při sestavení statutární závěrky dle IFRS. Tím se však dostávají do situace jako společnosti uvedené v bodě a).

**Je na rozhodnutí účetní jednotky, jaké primární účetnictví zvolí a co bude konvertovat.**

## 5.1 Výsledky klasifikace transakcí s rozdílným účetním zobrazením

### 5.1.1 Klasifikace transakcí s rozdílným účetním zobrazením v závislosti na jejich dopadu na vykazovaná data

Na základě výsledků analýzy rozdílného účetního zobrazení transakcí byly autorkou identifikovány následující kategorie transakcí.

Tabulka č. 2: Klasifikace transakcí dle jejich dopadu na vykazovaná data

Kategorie transakce	I.	II.	III.	IV.	V.	VI.
Kritéria rozdělení						
Uznání transakce dle IFRS*	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	NE
Uznání transakce dle ČÚS*	ANO	ANO	ANO	ANO	NE	ANO
Částka	SHODNÁ	SHODNÁ	ROZDÍLNÁ	ROZDÍLNÁ	-	-
Účetní postup**	SHODNÝ	ROZDÍLNÝ	SHODNÝ	ROZDÍLNÝ	-	-

Zdroj: vlastní

\* Při uznání transakce ve zkoumaných účetních systémech mohou nastat následující varianty: transakce je uznána ve stejném okamžiku/období v IFRS i ČÚS; transakce je uznána v jiném okamžiku/období v IFRS a v ČÚS; transakce je uznána pouze v IFRS; transakce je uznána pouze v ČÚS).

\*\* Účetní zobrazení transakce/ vykazání transakce v příslušné účetní kategorii

#### Transakce kategorie I.

Transakce kategorie I. jsou transakce, které jsou vykázány v obou účetních závěrkách ve stejném účetním období, ve stejné částce a zároveň se stejným dopadem na vykazované položky.

Účetní zobrazení transakcí dle IFRS lze do účetní závěrky dle ČÚS převzít 1:1.

### **Transakce kategorie II.**

Transakce kategorie II. představují transakce, které jsou vykázány v obou účetních závěrkách ve stejném účetním období, ve stejné částce, ale s jiným dopadem na vykazované položky (např. vynaložení výdajů na vývoj ve vlastní režii pro vlastní potřebu, které splňují dle IFRS podmínky pro aktivaci: dle IFRS jsou vynaložené výdaje vykázány v rozvaze v položce dlouhodobého nehmotného majetku, dle ČÚS jsou vykázány v nákladech běžného období).

Tyto transakce musí být konvertovány.

### **Transakce kategorie III.**

Transakce kategorie III. jsou transakce, které jsou vykázány v obou účetních závěrkách ve stejném účetním období, v jiné částce, ale se stejným dopadem na vykazované položky (např. vykázání aktiva při odložené platbě v okamžiku jeho pořízení: v oblasti IFRS jsou aktiva vykázána v rozvaze v diskontované hodnotě budoucích výdajů, v oblasti ČÚS v pořizovací hodnotě).

Tyto transakce musí být konvertovány.

### **Transakce kategorie IV.**

Transakce kategorie IV. jsou transakce, které jsou vykázány v obou účetních závěrkách ve stejném účetním období, v jiné částce a zároveň s rozdílným dopadem na vykazované položky (vybrané účetní transakce z finančního leasingu viz tab. č. 3 bod 13.3. a 14.3.).

Tyto transakce musí být konvertovány.

### **Transakce kategorie V.**

Transakce kategorie V. jsou transakce, které jsou vykázány ve sledovaném účetním období pouze v účetní závěrce IFRS.

Jedná se o transakce, které:

- a) jsou vykázány pouze v účetní závěrce IFRS, přičemž v závěrce ČÚS nebudou vykázány nikdy,
- b) jsou zahrnuty do účetní závěrky IFRS v jiném účetním období s ohledem na jejich rozdílné uznání:
  - ✓ transakce, které jsou zahrnuty do účetní závěrky IFRS dříve než do účetní závěrky ČÚS (např. postupné uznávání výnosů z dlouhodobých smluvních kontraktů na základě metody rozpracovanosti),
  - ✓ transakce, které jsou zahrnuty do účetní závěrky IFRS později než do účetní závěrky ČÚS (např. odpisování v IFRS aktivovaných položek – náklady na vývoj ve vlastní režii apod.).

Tyto transakce musí být z účetní závěrky, resp. z výsledku hospodaření dle ČÚS vyloučeny.

#### **Transakce kategorie VI.**

Transakce kategorie VI. jsou transakce, které jsou vykázány ve sledovaném účetním období pouze v účetní závěrce ČÚS.

Jedná se o transakce, které:

- a) jsou vykázány pouze v účetní závěrce ČÚS, přičemž v závěrce IFRS nebudou vykázány nikdy (např. tvorba rezervy na generální opravy),
- b) jsou zahrnuty do účetní závěrky ČÚS v jiném účetním období s ohledem na jejich rozdílné uznání:
  - ✓ transakce, které jsou zahrnuty do účetní závěrky ČÚS dříve než do účetní závěrky IFRS (např. vyfakturované výnosy z prodeje aktiv, které nemohly být v IFRS uznány, protože nepřešly veškerá významná rizika na odběratele),
  - ✓ transakce, které jsou zahrnuty do účetní závěrky ČÚS později než do účetní závěrky IFRS (např. odpisy aktivovaných nákladů na výzkum, rozpouštění komplexních nákladů z dlouhodobé reklamy a propagace).

Tyto transakce musí být do účetní závěrky resp. z výsledku hospodaření dle ČÚS doplněny.

Účetní zobrazení transakcí II. – VI. vede k rozdílům s dopadem na vykazované položky (částka/ účetní kategorie). Tyto transakce musí být identifikovány před jejich účetním zobrazením (v případě použití techniky konverze na úrovni transakcí) popř. nejpozději před okamžikem jednorázové konverze (v případě použití techniky konverze na úrovni obrátové předvahy popř. výkazů).

### 5.1.2 Klasifikace transakcí s rozdílným účetním zobrazením v závislosti na jejich dopadu v průběhu času

S ohledem na dopad transakcí s rozdílným účetním zobrazením v průběhu času lze transakce klasifikovat na:

- a) transakce s rozdílným účetním zobrazením s dočasným dopadem na vykazovaná data,
- b) transakce s rozdílným účetním zobrazením s trvalým dopadem na vykazovaná data.

Ad a) Převážná většina rozdílů vznikajících z rozdílného účetního zobrazení transakcí ve zkoumaných účetních systémech má dočasnou povahu. Za dočasný rozdíl lze považovat situaci, kdy celková hodnota transakce je promítnuta do účetních závěrek IFRS a ČÚS v různých účetních obdobích.

Dočasné rozdíly mohou vznikat z rozdílného postupu uznání položek vykazovaných v účetnictví. (Jedná se například o účetní zobrazení nákladů na vývoj ve vlastní režii a pro vlastní potřebu, kdy jsou tyto náklady v IFRS, pokud splňují stanovená kritéria pro aktivaci, zahrnuty do rozvahy a na logickém základě dále odepisovány). Dle ČÚS není aktivace povolena a náklady jsou zahrnuty do výsledku hospodaření v období, ve kterém byly vynaloženy. Dočasné rozdíly mohou vznikat rovněž z odlišných oceňovacích postupů (např. při ocenění dlouhodobých pohledávek a závazků metodou amortizovaných nákladů v IFRS, která není pro účely ocenění v ČÚS povolena).

Ad b) Trvalé rozdíly vyplývají pouze z takových transakcí, jejichž vykázání je povoleno pouze v jednom ze zkoumaných účetních systémů.

Trvalé rozdíly mohou vznikat stejně jako v předchozím případě z různého uznání položek v účetnictví (např. tvorba rezervy na opravy dlouhodobého majetku, která je dle postupů ČÚS povolena, na rozdíl od IFRS, které tvorbu této rezervy zakazují). Mohou rovněž vznikat i z různých oceňovacích přístupů (např. přeceňování položek dlouhodobého nehmotného majetku, pozemků, budov a zařízení na fair value v IFRS v rámci alternativní metody ocenění dlouhodobých aktiv, přecenění investic do nemovitostí na reálnou hodnotu apod.).

## 5.2 Výsledky identifikace, analýzy a klasifikace transakcí s rozdílným účetním zobrazením

Následující přehled obsahuje výčet identifikovaných transakcí s rozdílným účetním zobrazením, s dopadem na výsledek hospodaření před zdaněním včetně analýzy dopadu na výsledky hospodaření a daňový základ. Dopady na výsledek hospodaření před zdaněním a daňový základ jsou analyzovány v průběhu času a jsou posuzovány vždy ve vztahu k účetnímu období resp. k okamžiku uznání transakce v účetnictví.

Zjednodušující předpoklad pro oblast ČÚS:

- ✓ účetní vstupní cena pro odpisování = daňové vstupní ceně a zároveň,
- ✓ účetní odpis = daňovému odpisu.

Identifikované transakce jsou dále zařazeny dle postupu znázorněného ve schématu č. 4 do příslušné kategorie transakcí.



Tabulka č. 3: Identifikace, analýza a klasifikace transakcí s rozdílným účetním zobrazením

Položka	Popis účetní transakce	Dopad na:			Kategorie
		VH IFRS	VH ČÚS	DZ	
<b>1 - 4.</b>	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>				
<b>1.</b>	<b>Náklady na vývoj ve vlastní režii a pro vlastní potřebu – splňují podmínky pro aktivaci dle IFRS:</b>				
1.1.	vynaložení výdajů na vývoj, <sup>23</sup>	0	-	-	<b>II.</b>
1.2.	odpis výdajů na vývoj.	-	0	0	<b>V.</b>
<b>2.</b>	<b>Náklady na výzkum zajištěný externě anebo ve vlastní režii za účelem opakovaného prodeje:</b>				
2.1.	vynaložení výdajů na výzkum,	-	0	0	<b>II.</b>
2.2.	odpis výdajů na výzkum.	0	-	-	<b>VI.</b>
<b>3.</b>	<b>Zřizovací výdaje:</b>				
3.1.	vynaložení zřizovacích výdajů,	-	0	0	<b>II.</b>
3.2.	odpis zřizovacích výdajů.	0	-	-	<b>VI.</b>
<b>4.</b>	<b>Nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti:</b>				
4.1.	vynaložení výdajů na nehmotné aktivum, *	0	0	0	<b>I.</b>
4.2.	impairment nehmotného aktiva,	-	0	0	<b>V.</b>
4.3.	odpis nehmotného aktiva.	0	-	-	<b>VI.</b>
<b>5. - 8.</b>	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>				
<b>5.</b>	<b>Významné náhradní díly:</b>				
5.1.	naskladnění významných náhradních dílů, * <sup>24</sup>	0	0	0	<b>II.</b>

<sup>23</sup> Výdaje nejsou v oblasti ČÚS časově rozlišeny prostřednictvím položky Komplexní náklady příštích období.

<sup>24</sup> Rozdíl vyplývá z odlišné klasifikace rozvahových položek. (Významné náhradní díly na skladě jsou dle IFRS součástí dlouhodobého hmotného majetku, zatímco v oblasti ČÚS jsou vykazovány jako zásoby).

5.2.	odpis významných náhradních dílů (záložní díly),	-	0	0	<b>V.</b>
5.3.	vyskladnění významných náhradních dílů „do spotřeby.“ <sup>25</sup>	0	-	-	<b>VI.</b>
<b>6.</b>	<b>Výdaje na pravidelné významné kontroly (generální opravy):</b> <sup>26</sup>				
6.1.	vynaložení výdajů na pravidelné významné kontroly,	0	-	-	<b>II.</b>
6.2.	odpis výdajů na pravidelné významné kontroly.	-	0	0	<b>V.</b>
<b>7.</b>	<b>Stálá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti vykázané dle IFRS ve fair value:</b> <sup>27</sup>				
7.1.	vyřazení aktiv z používání – přesun z dlouhodobého majetku v oblasti IFRS na samostatnou majetkovou kategorii, *	0	0	0	<b>V.</b>
7.2.	přecenění aktiv na fair value (sníženou o náklady související s prodejem),	-	0	0	<b>V.</b>
7.3.	odpis aktiv až do okamžiku prodeje,	0	-	-	<b>VI.</b>
7.4.	odúčtování aktiv při prodeji, likvidaci: v oblasti IFRS ve fair value X z položky A, v oblasti ČÚS v zůstatkové účetní hodnotě Y z položky B.	-X	-Y	-Y	<b>IV.</b>
<b>8.</b>	<b>Budoucí výdaje na likvidaci aktiva:</b>				
8.1.	zahrnutí budoucích diskontovaných výdajů na likvidaci aktiva do jeho hodnoty: *	0	0	0	<b>V.</b>
8.2.	odpis aktiva: v oblasti IFRS z pořizovací hodnoty navýšené o diskontovanou hodnotu výdajů na jeho likvidaci X, v oblasti ČÚS z pořizovací hodnoty Y, přičemž platí X>Y.	- X	-Y	-Y	<b>III.</b>
<b>9. - 16.</b>	<b>Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek</b>				
<b>9.</b>	<b>Odložené platby za aktivum:</b> <sup>28</sup>				
9.1.	uznání aktiva: v oblasti IFRS v hodnotě diskontovaných budoucích výdajů X, v oblasti ČÚS v pořizovací hodnotě (v hodnotě budoucích výdajů) Y, přičemž platí X<Y, * <sup>29</sup>	0	0	0	<b>III.</b>
9.2.	odpis aktiva: v oblasti IFRS z hodnoty X, v oblasti ČÚS z hodnoty Y, viz bod 9.1.	-X	-Y	-Y	<b>III.</b>

<sup>25</sup> Platí v případě, že účetní jednotka dle ČÚS neúčtuje o významném náhradním díle jako o komponentě dlouhodobého hmotného majetku.

<sup>26</sup> Významné kontroly nemusí zahrnovat výměnu jednotlivých částí.

<sup>27</sup> Reálné hodnota aktiv snížená o náklady spojené s prodejem je nižší než účetní hodnota aktiv.

<sup>28</sup> Nejedná se o způsobilé aktivum dle IAS 23.

<sup>29</sup> Rozdíl mezi X a Y představuje úrok, který je promítnut v oblasti IFRS do nákladů metodou efektivní úrokové sazby viz bod 22.2.

<b>10.</b>	<b>Okamžik zahájení odpisování aktiva</b>				
10.1.	Zahájení odpisu v oblasti IFRS dříve než v oblasti ČÚS:				
10.1.1.	přesun aktiva z kategorie nedokončených investic na dokončené,*	0	0	0	<b>V.</b>
10.1.2.	odpis aktiva.	-	0	0	<b>V.</b>
10.2.	Zahájení odpisu v oblasti ČÚS dříve než v oblasti IFRS:				
10.2.1.	přesun aktiva z kategorie nedokončených investic na dokončené,*	0	0	0	<b>VI.</b>
10.2.2.	odpis aktiva.	0	-	-	<b>VI.</b>
<b>11.</b>	<b>Výpůjční náklady u dlouhodobých aktiv</b>				
11.1.	<u>Výpůjční náklady z účelového úvěru:</u>				
11.1.1.	vynakládání výdajů na výpůjční náklady, *	-	-	-	<b>I.</b>
11.1.2.	aktivace výpůjčních nákladů do pořizovací hodnoty způsobilého aktiva: v oblasti IFRS v hodnotě X (smluvní úrok + ostatní výpůjční náklady), v oblasti ČÚS v hodnotě Y (smluvní úrok),	+X	+Y	+Y	<b>III.</b>
11.1.3.	přerušování pořizování aktiva z jiných než technologických příčin (v návaznosti na bod 11.1.1.),	0	+Y	+Y	<b>VI.</b>
11.1.4.	přesun aktiva z kategorie nedokončených investic na dokončené: v oblasti IFRS v hodnotě X, v oblasti ČÚS v hodnotě Y, *	0	0	0	<b>III.</b>
11.1.5.	odpis aktiva: v oblasti IFRS v hodnotě X, v oblasti ČÚS v hodnotě Y. <sup>30</sup>	-X	-Y	-Y	<b>III.</b>
11.2.	<u>Výpůjční náklady z nespécifických úvěrů a půjček:</u>				
11.2.1.	vynakládání výdajů na výpůjční náklady, *	-	-	-	<b>I.</b>
11.2.2.	aktivace výpůjčních nákladů do pořizovací hodnoty způsobilého aktiva,	+	0	0	<b>V.</b>
11.2.3.	přesun aktiva z kategorie nedokončených investic na dokončené: v oblasti IFRS v hodnotě X navýšené o výpůjční náklady, v oblasti ČÚS v hodnotě Y (pořizovací ceně), *	0	0	0	<b>III.</b>

<sup>30</sup> Rozdíl v částce, která je zahrnuta do výsledku hospodaření nespočívá pouze v rozdílné hodnotě aktivovaných nákladů, ale také v rozdílném zahrnutí nákladů do výsledovky v průběhu času (IFRS: metodou efektivní úrokové sazby, ČÚS – lineárně)

11.2.4.	odpis aktiva: v oblasti IFRS v hodnotě X, v oblasti ČÚS v hodnotě Y.	-X	-Y	-Y	III.
<b>12.</b>	<b>Směna aktiv – komerční</b> <sup>31</sup> (Fair value poskytnutého aktiva ≠ smluvní ceně předaného aktiva):				
12.1.	vykázání zisku nebo ztráty ze směnné transakce: <sup>32</sup> zůstatková účetní hodnota (ZÚH) poskytnutého aktiva < fair value (FV) poskytnutého aktiva $\wedge$ > smluvní cena (SC) přijatého aktiva,	+X	-Y	-Y	III.
12.2.	vykázání zisku nebo ztráty ze směnné transakce: ZÚH poskytnutého aktiva > FV poskytnutého aktiva $\wedge$ < SC přijatého aktiva,	-X	+Y	+Y	III.
12.3.	vykázání zisku ze směnné transakce: ZÚH poskytnutého aktiva < FV poskytnutého aktiva $\wedge$ < SC přijatého aktiva,	+X	+Y	+Y	III.
12.4.	vykázání ztráty ze směnné transakce: ZÚH poskytnutého aktiva > FV poskytnutého aktiva $\wedge$ > SC přijatého aktiva.	-X	-Y	-Y	III.
<b>13.</b>	<b>Finanční leasing (nájemce):</b>				
13.1.	zahrnutí aktiva pořízeného formou finančního leasingu do účetnictví nájemce oproti dlouhodobému závazku z pronájmu, *	0	0	0	V.
13.2.	odpis aktiva,	-	0	0	V.
13.3.	úhrada leasingové splátky: <sup>33</sup>				
13.3.1.	úrok: v oblasti IFRS částka X stanovená metodou efektivní úrokové sazby zahrnuta do kategorie A (finanční náklad), v oblasti ČÚS částka Y vycházející z rovnoměrného rozložení úroku zahrnuta do kategorie B (provozní náklad),	-X	-Y	-Y	IV.
13.3.2.	úmor (splátka minus úrok).	0	-	-	IV.
<b>14.</b>	<b>Finanční leasing pronajímatel:</b>				
14.1.	odúčtování aktiva předaného k pronájmu (pořizovací cena = fair value aktiva <sup>34</sup> ) oproti pohledávce z pronájmu, *	0	0	0	V.

<sup>31</sup> Směnná transakce má komerční povahu, když je jejím výsledkem zisk nebo ztráta.

<sup>32</sup> V oblasti IFRS se zisk/ ztráta vyčíslí jako rozdíl mezi fair value poskytnutého aktiva a jeho zůstatkovou účetní hodnotou, v oblasti ČÚS se jedná o rozdíl mezi smluvní cenou přijatého aktiva a zůstatkovou účetní hodnotou předaného aktiva.

<sup>33</sup> V ČÚS zjednodušeně bez zaúčtování předpisu leasingové částky dle splátkového kalendáře. V IFRS bez předpisu naběhlého úrokového nákladu/ výnosu.

<sup>34</sup> Pokud je pořizovací cena odlišná od FV aktiva je nutné aktivum před odúčtováním přecenit. Aktivum je odúčtováno oproti dlouhodobé pohledávce z leasingu – transakce nemá dopad na výsledek hospodaření. V ČÚS je aktivum ponecháno na rozvaze pronajímatele, který jej odepisuje.

14.2.	odpis aktiva,	0	-	-	<b>VI.</b>
14.3.	inkaso leasingové splátky: <sup>33</sup>				
14.3.1.	úrok: v oblasti IFRS částka X stanovená metodou efektivní úrokové sazby zahrnuta do kategorie A (finanční výnos), v oblasti ČÚS částka Y vycházející z rovnoměrného rozložení úroku zahrnuta do kategorie B (provozní výnos),	+X	+Y	+Y	<b>IV.</b>
14.3.2.	úmor (splátka minus úrok).	0	+	+	<b>IV.</b>
<b>15.</b>	<b>Finanční leasing – prodej a zpětný pronájem <sup>35</sup> (nájemce):</b>				
15.1.	prodej a zpětný pronájem aktiva (zisk+/ ztráta -),	0	+/-	+/-	<b>VI.</b>
15.2.	zaúčtování časově rozlišeného zisku/ ztráty.	+/-	0	0	<b>V.</b>
<b>16.</b>	<b>Operativní leasing – prodej a zpětný pronájem (nájemce) (prodejní cena ≠ fair value)</b>				
16.1.	<u>Operativní leasing – prodej a zpětný pronájem (prodejní cena &lt; fair value):</u>				
16.1.1.	prodej se ztrátou a zpětný pronájem aktiva, ztráta je kompenzována nižšími leasingovými splátkami,	0	-	-	<b>VI.</b>
16.1.2.	zúčtování časově rozlišené ztráty,	-	0	0	<b>V.</b>
16.2.	<u>Operativní leasing – prodej a zpětný pronájem (prodejní cena &gt; fair value):</u>				
16.2.1.	prodej (se ziskem +/- ztrátou -) a zpětný pronájem aktiva,	0	+/-	+/-	<b>VI.</b>
16.2.2.	zúčtování časově rozlišeného zisku/ ztráty.	+/-	0	0	<b>V.</b>
<b>17. -19.</b>	<b>Zásoby</b>				
<b>17.</b>	<b>Ocenění zásob vlastní výroby v případě nevyužití výrobní kapacity:</b>				
17.1	vynakládání výdajů na výrobu, *	-	-	-	<b>I.</b>
17.2.	naskladnění hotových výrobků: v oblasti IFRS v hodnotě vynaložených nákladů bez režie nad normální úroveň využití výrobní kapacity X, v oblasti ČÚS v hodnotě vynaložených nákladů včetně režie nad normální úroveň využití výrobní kapacity Y, přičemž platí X < Y,	+X	+Y	+Y	<b>III.</b>
17.3.	vyskladnění výrobků k prodeji: v oblasti IFRS v hodnotě X, v oblasti ČÚS Y, viz bod 17.2.	-X	-Y	-Y	<b>III.</b>

<sup>35</sup> Další rozdíly vyplývající z povahy leasingu (finanční leasing) jsou identifikovány v bodě 13.

<b>18.</b>	<b>Odložené platby za dodávku zásob:<sup>36</sup></b>				
18.1.	naskladnění zásob: v oblasti IFRS v hodnotě diskontovaných budoucích výdajů X, v oblasti ČÚS v pořizovací hodnotě (v hodnotě budoucích výdajů) Y, přičemž platí $X < Y$ , <sup>37</sup> *	0	0	0	<b>III.</b>
18.2.	vyskladnění zásob do spotřeby/ k prodeji: v oblasti IFRS v hodnotě X, v oblasti ČÚS v hodnotě Y, viz bod 18.1.	-X	-Y	-Y	<b>III.</b>
<b>19.</b>	<b>Výpůjční náklady u zásob:</b>				
19.1.	vynakládání výdajů na výpůjční náklady, *	-	-	-	<b>I.</b>
19.2.	zahrnutí výpůjčních nákladů do pořizovací ceny zásob v souladu s IAS 23, <sup>38</sup>	+	0	0	<b>V.</b>
19.3.	vyskladnění zásob do spotřeby: v oblasti IFRS v hodnotě X včetně výpůjčních nákladů, v oblasti ČÚS v hodnotě Y (v pořizovací ceně).	-X	-Y	-Y	<b>III.</b>
<b>20.</b>	<b>Pohledávky</b>				
<b>20.</b>	<b>Dlouhodobé pohledávky:</b>				
20.1.	vznik dlouhodobé pohledávky: v oblasti IFRS v hodnotě diskontovaných budoucích příjmů X, v oblasti ČÚS v hodnotě budoucích příjmů Y,	+X	+Y	+Y	<b>III.</b>
20.2.	zvýšení hodnoty pohledávky o časově příslušný úrok (metoda efektivní úrokové sazby).	+	0	0	<b>V.</b>
<b>21. -22.</b>	<b>Závazky</b>				
<b>21.</b>	<b>Dlouhodobé závazky z titulu dodávky služeb:</b>				
21.1.	vznik dlouhodobého závazku: v oblasti IFRS v hodnotě diskontovaných budoucích výdajů X, v oblasti ČÚS v hodnotě budoucích výdajů Y,	-X	-Y	-Y	<b>III.</b>
21.2.	zvýšení hodnoty závazku o časově příslušný úrok (metoda efektivní úrokové sazby).	-	0	0	<b>V.</b>
<b>22.</b>	<b>Dlouhodobé závazky z titulu dodávky aktiv:<sup>39</sup></b>				
22.1.	vznik dlouhodobého závazku: v oblasti IFRS v hodnotě diskontovaných budoucích výdajů X, v oblasti ČÚS v hodnotě budoucích výdajů Y, *	0	0	0	<b>III.</b>
22.2.	zvýšení hodnoty závazku o časově příslušný úrok (metoda efektivní úrokové sazby).	-	0	0	<b>V.</b>

<sup>36</sup> Nejedná se o způsobilé aktivum dle IAS 23.

<sup>37</sup> Rozdíl mezi X a Y představuje úrok, který je promítnut v oblasti IFRS do nákladů metodou efektivní úrokové sazby viz bod 22.2.

<sup>38</sup> V případě, že jsou zásoby způsobilým aktivem.

<sup>39</sup> Nejedná se o způsobilá aktiva dle IAS 23.

<b>23. – 25.</b>	<b>Rezervy</b>				
<b>23.</b>	<b>Rezerva na likvidaci aktiva:</b>				
23.1.	tvorba rezervy na likvidaci aktiva – v oblasti IFRS v hodnotě očekávaných diskontovaných výdajů X <sup>40</sup> , v oblasti ČÚS v hodnotě očekávaných výdajů Y,	0	-Y	-Y	<b>IV.</b>
23.2.	postupné navyšování hodnoty rezervy o časově příslušný úrok.	-	0	0	<b>V.</b>
<b>24.</b>	<b>Ocenění dlouhodobých rezerv</b>				
24.1.	tvorba dlouhodobých rezerv: v oblasti IFRS v hodnotě očekávaných diskontovaných výdajů X, v oblasti ČÚS v hodnotě očekávaných výdajů Y,	-X	-Y	0	<b>III.</b>
24.2.	postupné navyšování hodnoty rezervy o časově příslušný úrok.	-	0	0	<b>V.</b>
24.3.	čerpání/ rozpuštění rezervy:				
24.3.1.	předčasné čerpání/ rozpuštění rezervy,	+X	+Y	0	<b>III.</b>
24.3.2.	řádné čerpání/ rozpuštění rezervy.	+Y	+Y	0	<b>I.</b>
<b>25.</b>	<b>Rezerva na opravu hmotného majetku vytvořena v souladu se zákonem o rezervách (daňové účinná rezerva):</b>				
25.1.	tvorba daňově účinné rezervy,	0	-	-	<b>VI.</b>
25.2.	čerpání/ rozpuštění daňové účinné rezervy.	0	+	+	<b>VI.</b>
<b>26. – 28.</b>	<b>Výnosy</b>				
<b>26.</b>	<b>Přísnější kritéria zachycení výnosů dle IFRS:</b>				
26.1.	fakturace výnosu (výnos v oblasti IFRS nesplňuje podmínky pro jeho vykázání),	0	+	+	<b>VI.</b>
26.2.	vykázání výnosu po splnění podmínek ve vazbě na bod 26.1.	+	0	0	<b>V.</b>
<b>27.</b>	<b>Vykazování výnosů – doprovodná služba:</b>				
27.1.	fakturace výnosu z doprovodné služby v ceně produktu,	0	+	+	<b>II.</b>

<sup>40</sup> V oblasti IFRS tvorba rezervy navyšuje hodnotu aktiva určeného k likvidaci viz bod 8.1. Do nákladů je rezerva zahrnována postupně prostřednictvím jeho odpisů viz bod 8.2.

27.2.	postupné zahrnutí časově rozlišeného výnosu do výnosů v běžném období. <sup>41</sup>	+	0	0	<b>V.</b>
28.	<b>Zisk z nedokončených smluv:</b>				
28.1.	postupné uznávání zisku z nedokončené smlouvy do výnosů v oblasti IFRS,	+	0	0	<b>V.</b>
28.2.	fakturace výnosů v okamžiku dokončení kontraktu.	0	+	+	<b>VI.</b>
<b>29. – 31.</b>	<b>Náklady</b>				
<b>29.</b>	<b>Časové rozlišení nákladů prostřednictvím položky komplexní náklady příštích období (KNPO<sup>42</sup>)</b>				
29.1.	<u>Náklady na náběh výroby:</u>				
29.1.1.	vynakládání výdajů na náběh výroby v průběhu účetního období,	-	-	-	<b>I.</b>
29.1.2.	aktivace výdajů na náběh výroby do KNPO,	0	+	+	<b>VI.</b>
29.1.3.	postupné rozpouštění KNPO do nákladů běžného období.	0	-	-	<b>VI.</b>
29.2.	<u>Výdaje na reklamu a dlouhodobou propagaci:</u>				
29.2.1.	vynakládání výdajů na reklamu a dlouhodobou propagaci v průběhu účetního období,	-	-	-	<b>I.</b>
29.2.2.	aktivace výdajů na náběh výroby do KNPO,	0	+	+	<b>VI.</b>
29.2.3.	postupné rozpouštění KNPO do nákladů běžného období.	0	-	-	<b>VI.</b>
29.3.	<u>Náklady na výzkum a vývoj ve vlastní režii a pro vlastní potřebu</u> - nesplňují podmínky pro aktivaci dle IFRS:				
29.3.1.	vynakládání výdajů na výzkum a vývoj v průběhu účetního období,	-	-	-	<b>I.</b>
29.3.2.	aktivace výdajů na výzkum a vývoj do KNPO,	0	+	+	<b>VI.</b>
29.3.3.	postupné rozpouštění KNPO do nákladů běžného období.	0	-	-	<b>VI.</b>

<sup>41</sup> V oblasti IFRS je výnos z doprovodné služby (např. prodloužené záruky) časově rozlišen v položce Výnosy příštího období.

<sup>42</sup> Dle bodu 3.11.2. ČÚS č. 017 - Zúčtovací vztahy se na příslušném účtu vykazovaném v položce D.I.2 . Komplexní náklady příštích období účtují náklady a výdaje příštích období, jež se sledují ve vztahu k danému účelu, například náklady na přípravu a záběh výkonů a náklady na výzkum a vývoj (pokud se časově rozlišují), náklady na dlouhodobou propagaci, náklady na předzásobení (na skladování).



<b>30.</b>	<b>Ostatní časové rozlišení nákladů prostřednictvím položky náklady příštích období (NPO)<sup>43</sup></b>				
30.1.	<u>Významné náklady na průzkum trhu:</u>				
30.1.1.	vynaložení výdajů na průzkum trhu,	-	0	0	<b>II.</b>
30.2.1.	postupné rozpouštění NPO do nákladů běžného období.	0	-	-	<b>VI.</b>
30.2.	<u>Významné náklady na plány rozvoje:</u>				
31.2.1.	vynaložení výdajů na plány rozvoje,	-	0	0	<b>II.</b>
31.2.2.	postupné rozpouštění NPO do nákladů běžného období.	0	-	-	<b>VI.</b>

\* Transakce byla do přehledu zařazena s ohledem na v budoucnu výsledkový dopad (další účetní transakce s výsledkovým dopadem na označenou transakci navazují).

Vysvětlivky:

VH – výsledek hospodaření

DZ – daňový základ

+ zvýšení VH/ DZ

- snížení VH/ DZ

0 bez dopadu na VH/ DZ

> větší než

< menší než

^ a zároveň

Transakce s rozdílným účetním zobrazením lze dále klasifikovat na:

- a) transakce s dopadem pouze na výsledek hospodaření před zdaněním bez dopadu na daňový základ,
- b) transakce s dopadem na výsledek hospodaření před zdaněním a zároveň s dopadem na daňový základ.

<sup>43</sup> Jedná se např. o software pro řízení technologií, která bez tohoto software nemohou fungovat, certifikace systému jakosti (ISO apod.), znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí. Účetní jednotka může tento specifický druh „majetku“ časově rozlišit po dobu jeho užívání nebo v případech nevýznamných částek jednorázově odepsat do nákladů.

## 5.3 Výsledky analýzy technického provedení konverze

Tato kapitola obsahuje výsledky analýzy technického provedení konverze z IFRS do ČÚS a to s přihlédnutím k užitečnosti a spolehlivosti konvertovaných dat, dodržení všech legislativních požadavků a její časové náročnosti. Výběr kritérií hodnocení a postup při výběru vhodné varianty konverze je uveden v kap. 4.3. Metodika, viz bod 6.

Tabulka č. 4. Vyhodnocení variant provedení konverze u společností s nevýznamným obrátem a malým počtem transakcí s rozdílným účetním zobrazením

Hodnotící kritérium	Váhy	Konverze na úrovni jednotlivých transakcí		Konverze na úrovni obrátové předvahy		Konverze na úrovni výkazů	
		Počet bodů	Vážený počet bodů	Počet bodů	Vážený počet bodů	Počet bodů	Vážený počet bodů
Proveditelnost konverze	0,8	3	2,4	4	3,2	4	3,2
Užitečnost a spolehlivost dat	0,5	4	2	3	1,5	3	1,5
Splnění zákonných požadavků	0,6	4	2,4	3	1,8	2	1,2
Časová náročnost	0,8	2	1,6	3	2,4	4	3,2
Počet bodů celkem	-	13	<b>8,4</b>	13	<b>8,9</b>	13	<b>9,1</b>

Tabulka č. 5. Vyhodnocení variant provedení konverze u společností s významným obratem a velkým počtem transakcí s rozdílným účetním zobrazením

Hodnotící kritérium	Váhy	Konverze na úrovni jednotlivých transakcí		Konverze na úrovni obratové předvahy		Konverze na úrovni výkazů	
		Počet bodů	Vážený počet bodů	Počet bodů	Vážený počet bodů	Počet bodů	Vážený počet bodů
Proveditelnost konverze	0,8	3	2,4	3	2,4	2	1,6
Užitečnost a spolehlivost dat	0,8	4	2	2	1	1	0,5
Splnění zákonných požadavků	1	4	2,4	3	1,8	2	1,2
Časová náročnost	0,5	3	2,4	3	2,4	1	0,8
Počet bodů celkem	-	14	<b>9,2</b>	11	<b>7,6</b>	6	<b>4,1</b>

### 5.3.1 Interpretace výsledků

Pro společnosti s jednoduchou činností a malým počtem účetních operací s rozdílným účetním zobrazením se jeví při dlouhodobém vykazování duplicitních informací (dle IFRS a ČÚS) nejvhodnější variantou metoda konverze na úrovni obratových předvah (i za cenu prvotní časové investice na automatizaci a parametrizaci systému). Pokud se nepředpokládá, že společnost bude dlouhodobě konvertovat svá data, lze využít i konverzi na úrovni účetních výkazů. Společnost však nese rizika, že nebude moci případné kontrole plně doložit průkaznost účetních záznamů dle ČÚS.<sup>44</sup>

Pro společnosti se značným rozsahem složitých transakcí s rozdílným účetním zobrazením byla vybrána varianta konverze na úrovni jednotlivých transakcí. Pouze tato varianta, jsou-li správně nastaveny parametry konverze, může zajistit splnění všech požadavků definovaných v cíli práce. Jedině účtování na úrovni hlavní knihy ČÚS splňuje požadavek na průkaznost účetnictví dle Pokynu 259, viz kap. 2.2.5.

<sup>44</sup> Z pokynu D 259 vyplývá, že případné daňové kontrole musí být předloženy účetní doklady ke všem transakcím, které mají rozdílné účetní zobrazení v IFRS a ČÚS.

---

## 5.4 Návrh metodiky konverze

Návrh metodiky konverze finanční dat IFRS na data ČÚS je syntézou poznatků získaných z obsahové analýzy a analýzy variant provedení konverze. Pro jednotlivé kategorie účetních transakcí I. – VI. uvedené v tab. 2 je navržena konverze na úrovni jednotlivých transakcí.

Technické provedení konverze na úrovni jednotlivých transakcí je navrženo variantně, tak aby aplikovatelné pro různé programové vybavení pro vedení účetnictví a to:

- a) Metodou storna,
- b) Metodou hlavní a pomocné knihy.

Pozn. Autorka použila název, který dle jejího uvážení nejlépe vystihuje technickou podstatu jednotlivých metod.

Navrhovaný postup pro konverzi dat na podnikové úrovni lze shrnout do následujících kroků:

- I. Při zaúčtování účetní transakce do HK IFRS přiřadit každé účetní transakci kategorii I. – VI. dle tabulky č. 3.
- II. Nastavit parametry pro konverzi jednotlivých kategorií účetních transakcí.
- III. Provést konverzi finančních dat dle návrhu v kap. 6.5.1. a 6.5.2. v závislosti na možnostech programového vybavení pro vedení účetnictví.

Při konverzi jsou účetní zápisy automaticky zaznamenávány na účty hlavní knihy. (Při použití programového vybavení pro vedení účetnictví probíhá účtování do deníku a hlavní knihy zároveň. Údaje o účetní operaci jsou do účetního systému vkládány pouze jednou a na jediné místo v databázi. Z databáze je pak možno vygenerovat požadované výstupy z účetnictví: účetní deník a hlavní knihu, které se od sebe liší různou formou – agregací a setříděním vstupních dat).

Operace I. – V. je možno plně automatizovat, tzn. nastavit parametry pro konverzi transakcí v rámci programového vybavení pro vedení účetnictví. Pro transakce III., IV. a VI. je potřebné zajistit hodnotu pro účetní zobrazení dle ČÚS. Tato hodnota může být obsažena v databázi anebo musí být manuálně doplněna.

### 5.4.1 Návrh metodiky konverze „Metodou hlavní a pomocné knihy“

Účetní transakce I – VI. jsou účtovány paralelně do deníku IFRS a ČÚS. Paralelní účtování je zajištěno tak, že ke každému účtu IFRS je přiřazen tzv. alternativní účet, kterým je účet ČÚS. Při účtování do deníku jsou jednotlivé transakce označeny příslušnou kategorií I. – VI. a namapovány do hlavních a pomocných knih IFRS a ČÚS dle níže uvedeného algoritmu.

Tabulka č. 6: Algoritmus namapování transakcí do účetních knih (hlavních a pomocných)

Kategorie transakce	I.	II.	III.	IV.	V.	VI.
Účetní zobrazení:	částka:dopad	částka:dopad	částka:dopad	částka:dopad	částka:dopad	částka:dopad
HK IFRS	X: A a B	X: A a B	X: A a B	X: A a B	X: A a B	
HK ČÚS	X: A a B	X: C a D	Y: A a B	Y: C a D		X: A a B
PK IFRS		X: C a D	Y: A a B	Y: C a D		X: A a B
PK ČÚS		X: A/B	X: A a B	X: A a B	X: A a B	

Vysvětlivky:

X, Y – výše částky pro zaúčtování,

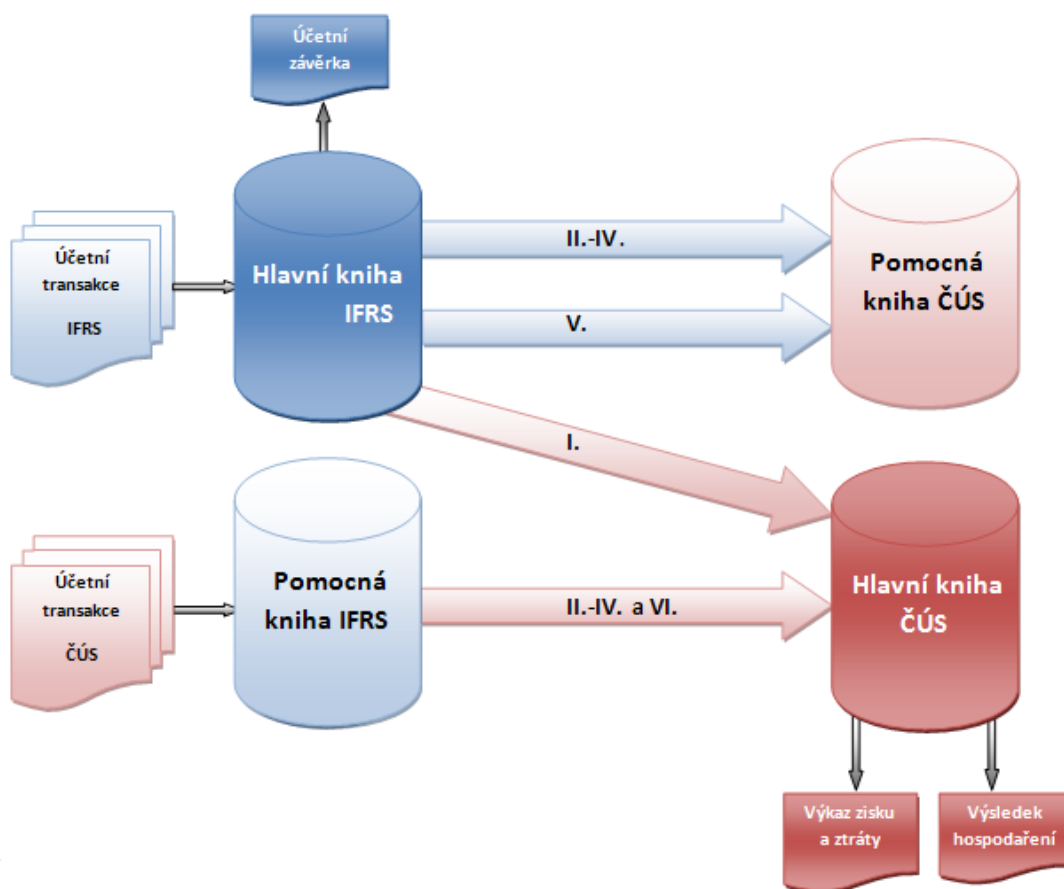
A, B, C, D – jednotlivé účetní kategorie,

HK – hlavní kniha

PK – pomocná kniha

Šedě označené písmo – dodatečné účtování ČÚS.

**Schéma č. 5: Znárodnění „Metody hlavní a pomocné knihy“**



Zdroj: vlastní

**Popis:**

I. Transakce, se shodným účetním zobrazením v IFRS a ČÚS. Tyto transakce jsou zaúčtovány do hlavní knihy (HK) IFRS a HK ČÚS.

II. – IV. Transakce, které mají rozdílné účetní zobrazení v IFRS a ČÚS a musí být konvertovány. Tyto transakce jsou zaúčtovány dle postupů a metod IFRS do HK IFRS a pomocné knihy (PK) ČÚS. Poté je potřeba doúčtovat transakce dle postupů a metod ČÚS do HK ČÚS, a to prostřednictvím jejich zaúčtování do PK IFRS.

V. Transakce, které jsou relevantní pouze pro IFRS. Tyto transakce jsou zaúčtovány dle postupů a metod IFRS do HK IFRS a PK ČÚS.

VI. Transakce, které jsou relevantní pouze pro ČÚS. Tyto transakce jsou zaúčtovány dle postupů a metod ČÚS do PK IFRS a HK ČÚS.

### Účetní zobrazení transakcí I. – VI. v účetních knihách

Účetní zobrazení jednotlivých kategorií transakcí je dokumentováno ve zjednodušeném účetním deníku (obsahující informace o hodnotě transakce a její předkontaci) a v hlavních a pomocných knihách.

Tabulka č. 7: Parametry účetního zobrazení transakcí I – VI. v účetních knihách

Kategorie transakce	I.	II.	III.	IV.	V.	VI.
Účetní zobrazení:	Částka: MD/DAL	Částka: MD/DAL	Částka: MD/DAL	Částka: MD/DAL	Částka: MD/DAL	Částka: MD/DAL
IFRS	X: A/B	X: A/B	X: A/B	X: A/B	X: A/B	-
ČÚS	X: A/B	X: C/D	Y: A/B	Y: C/D	-	X: A/B

Vysvětlivky:

X, Y – výše částky pro zaúčtování,

A, B, C, D – jednotlivé účetní kategorie

### Transakce kategorie I.

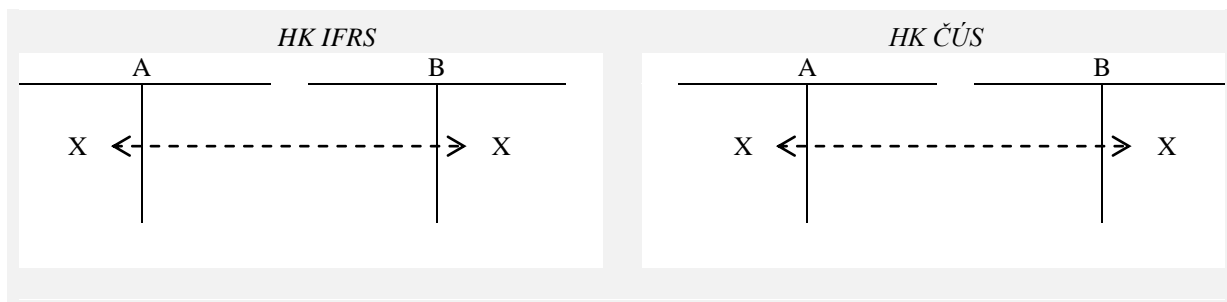
Tabulka č. 8: Účetní zobrazení transakcí kategorie I. v účetním deníku

Položka	Částka	HK IFRS		HK ČÚS		PK IFRS		PK ČÚS	
		MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL
1.	X	A	B	A	B	-	-	-	-

Legenda:

1. Zaúčtování transakce kategorie I. dle metod a postupů IFRS, které jsou shodné s ČÚS.

### Schéma č. 6: Účetní zobrazení transakcí kategorie I. v účetních knihách



## Transakce kategorie II.

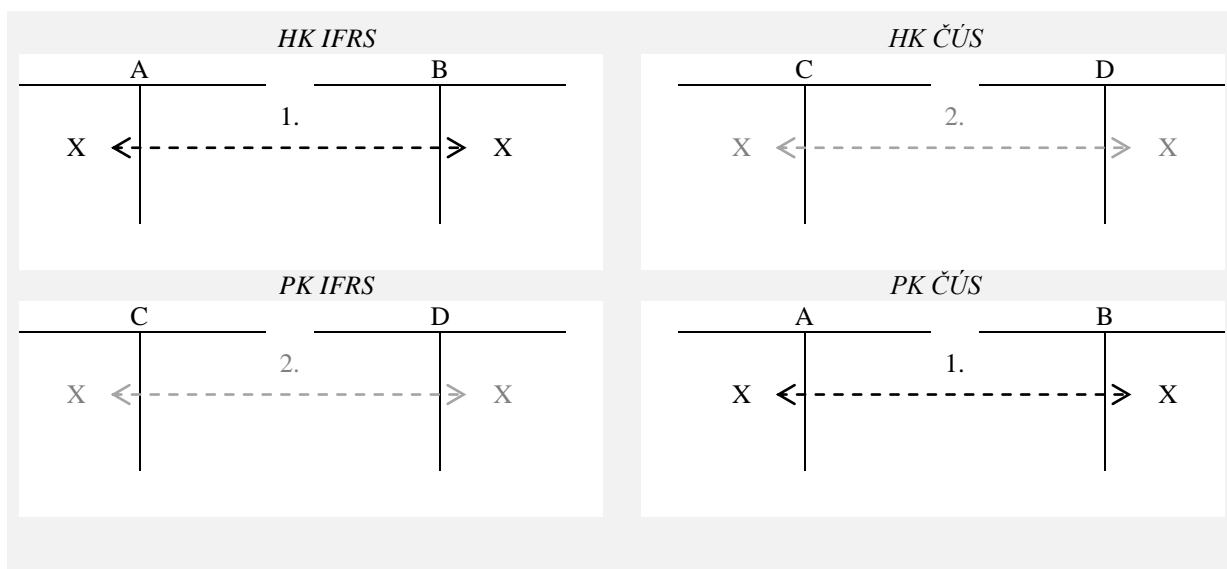
Tabulka č. 9: Účetní zobrazení transakcí kategorie II. v účetním deníku

Položka	Částka	HK IFRS		HK ČÚS		PK IFRS		PK ČÚS	
		MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL
1.	X	A	B	-	-	-	-	A	B
2.	X	-	-	C	D	C	D		

Legenda (popis účetní transakce)

1. Zaúčtování transakce kategorie II. dle metod a postupů IFRS.
2. Dodatečné zaúčtování transakce kategorie II. dle metod a postupů ČÚS.

Schéma č. 7: Účetní zobrazení transakcí kategorie II. v účetních knihách



## Transakce kategorie III.

Tabulka č. 10: Účetní zobrazení transakcí III. v účetním deníku

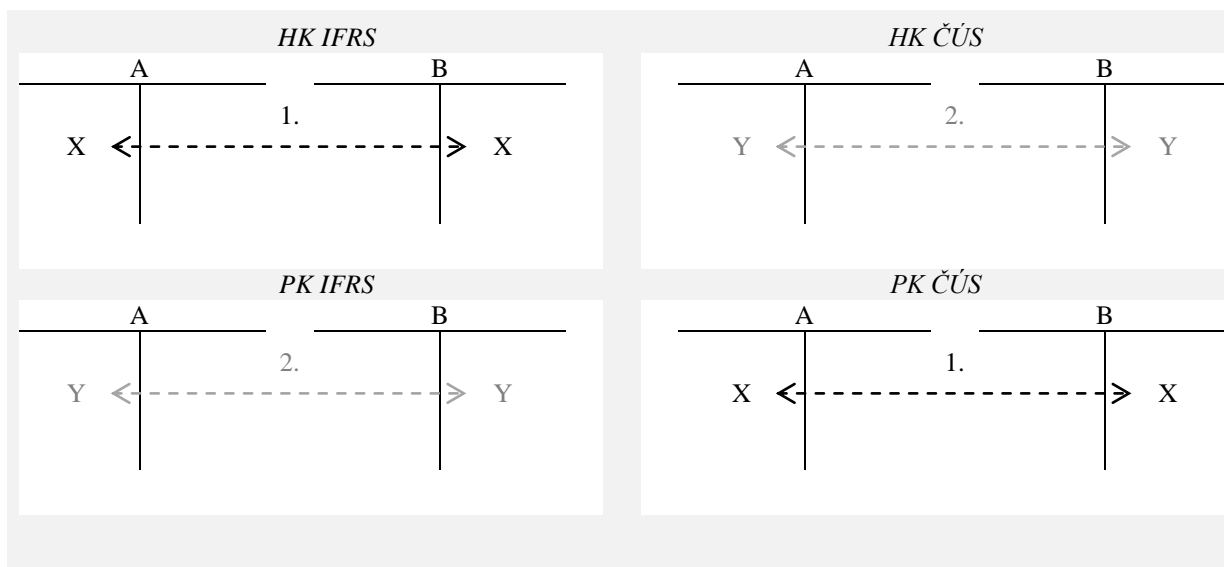
Položka	Částka	HK IFRS		HK ČÚS		PK IFRS		PK ČÚS	
		MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL
1.	X	A	B	-	-	-	-	A	B
2.	Y	-	-	A	B	A	B		

Legenda:

1. Zaúčtování transakce kategorie III. dle metod a postupů IFRS.
2. Dodatečné zaúčtování transakce kategorie III. dle metod a postupů ČÚS.



**Schéma č. 8: Účetní zobrazení transakcí kategorie III. v účetních knihách**



**Transakce kategorie IV.**

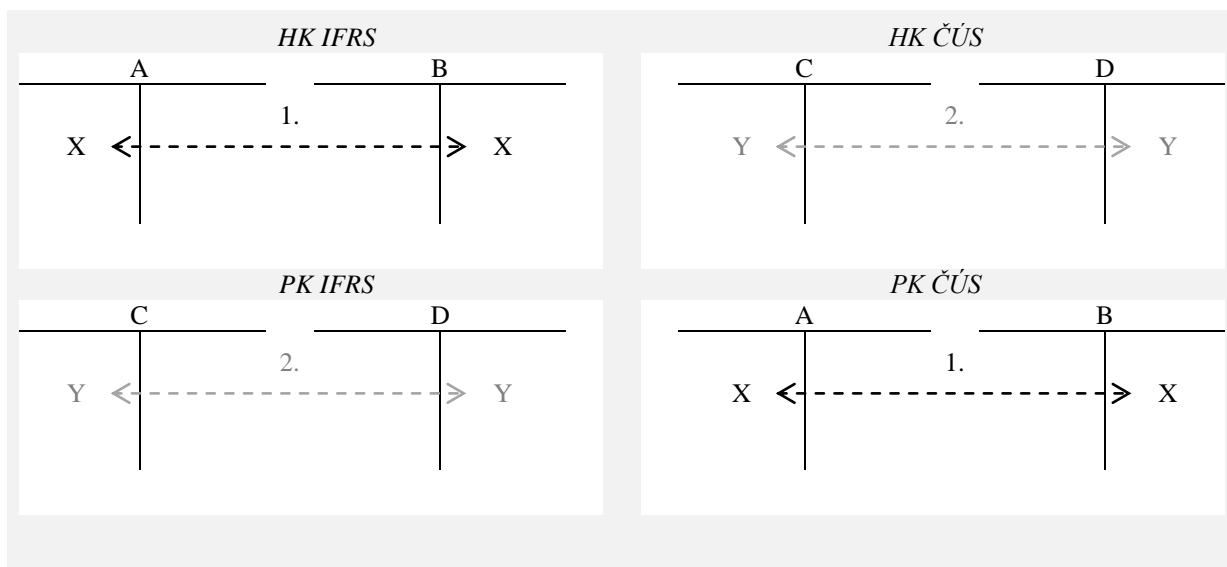
Tabulka č. 11: Účetní zobrazení transakcí kategorie IV. v účetním deníku

Položka	Částka	HK IFRS		HK ČÚS		PK IFRS		PK ČÚS	
		MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL
1.	X	A	B	-	-	-	-	A	B
2.	Y	-	-	C	D	C	D		

Legenda:

1. Zaúčtování transakce kategorie IV. dle metod a postupů IFRS.
2. Dodatečné zaúčtování transakce kategorie IV. dle metod a postupů ČÚS.

**Schéma č. 9: Účetní zobrazení transakcí kategorie IV. v účetních knihách**



**Transakce kategorie V.**

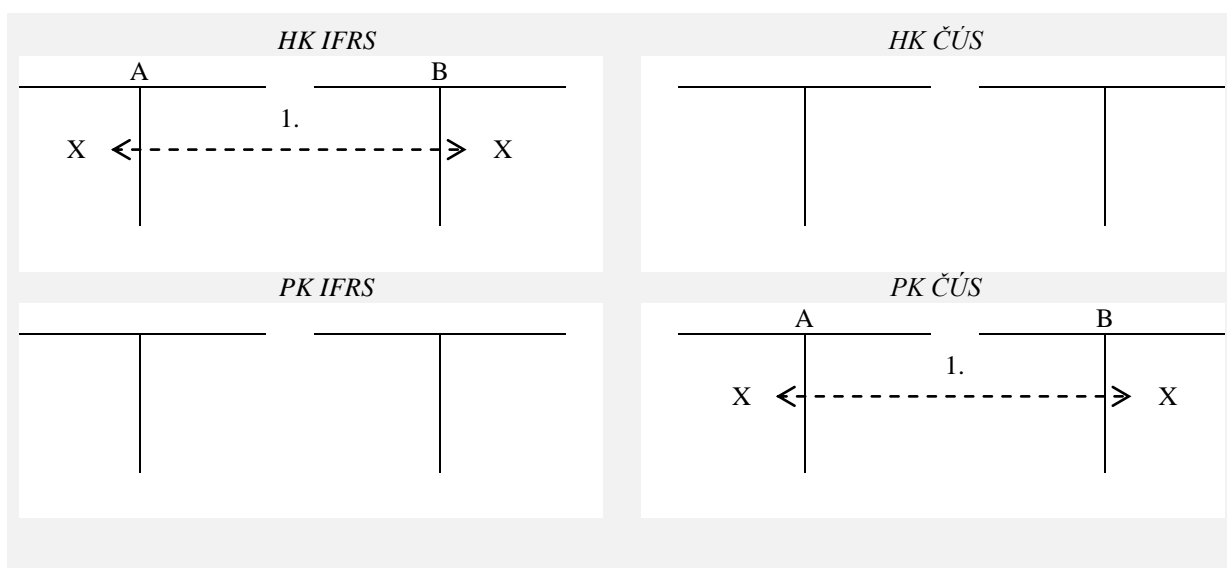
Tabulka č. 12: Účetní zobrazení transakcí kategorie V. v účetním deníku

Položka	Částka	HK IFRS		HK ČÚS		PK IFRS		PK ČÚS	
		MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL
1.	X	A	B	-	-	-	-	A	B

Legenda:

- Zaučtování transakce kategorie V. dle metod a postupů IFRS.

**Schéma č. 10: Účetní zobrazení transakcí kategorie V. v účetních knihách**



## Transakce kategorie VI.

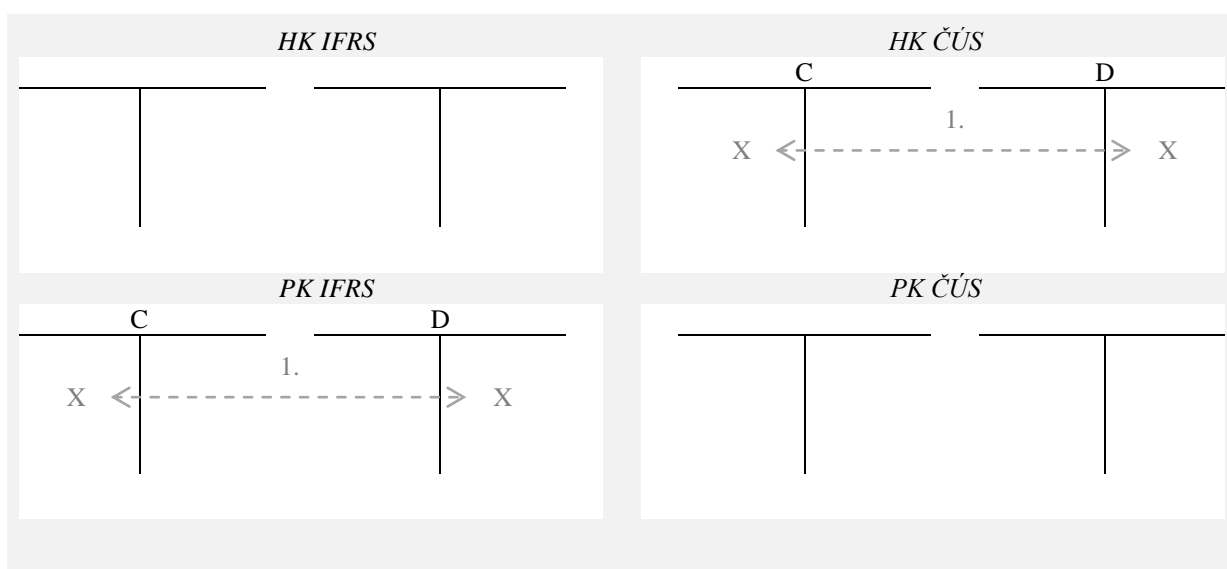
Tabulka č. 13: Účetní zobrazení transakcí kategorie VI. v účetním deníku

Položka	Částka	HK IFRS		HK ČÚS		PK IFRS		PK ČÚS	
		MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL
1.	X	-	-	A	B	A	B	-	-

Legenda:

1. Dodatečné zaúčtování transakce kategorie VI. dle metod a postupů ČÚS.

Schéma č. 11: Účetní zobrazení transakcí kategorie VI. v účetních knihách



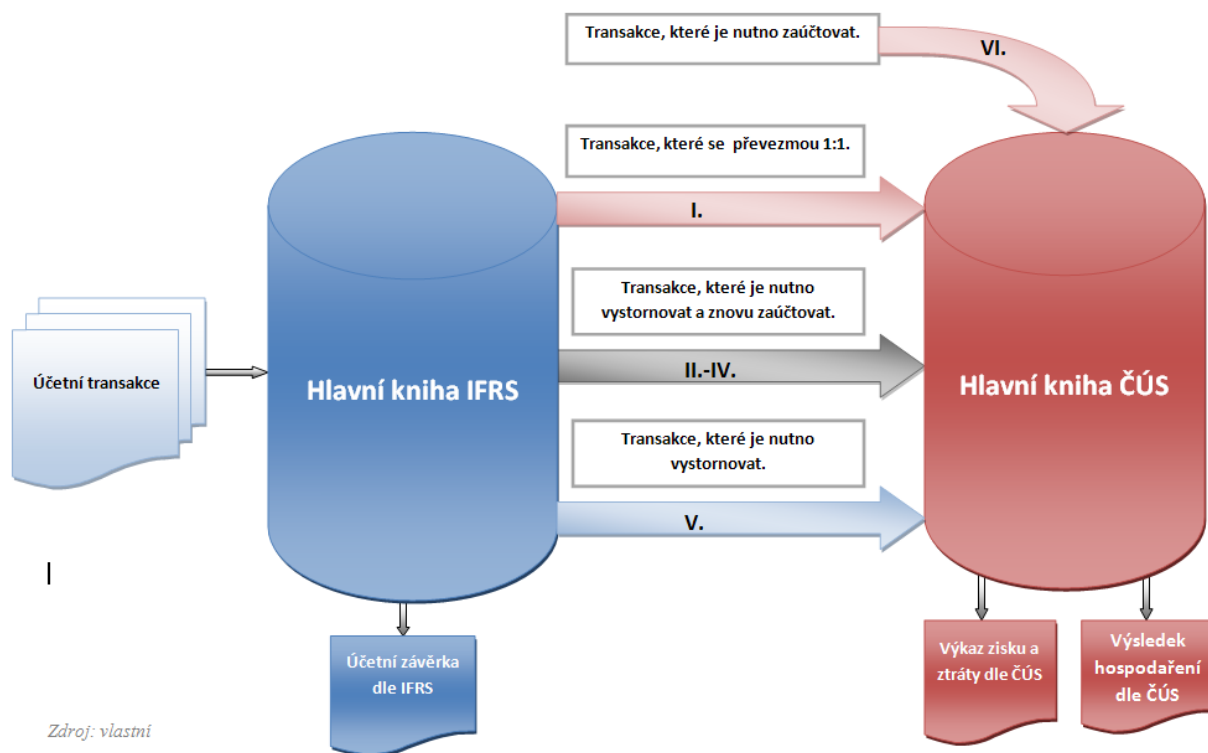
### 5.4.2 Návrh metodiky konverze „Metodou storna“

Účetní transakce jsou primárně zaúčtovány do deníku a hlavní knihy IFRS. Při účtování jsou jednotlivé transakce označeny příslušnou kategorií I. – VI. Účetní zápisy do deníku IFRS jsou automaticky převedeny do deníku ČÚS, ve kterém jsou dále konvertovány dle nastaveného algoritmu:

1. účetní zobrazení transakcí kategorie I. je převzato 1:1,
2. účetní zobrazení transakcí kategorie II. je vystornováno a zaúčtováno dle metod a postupů ČÚS,
3. účetní zobrazení transakcí kategorie III. je vystornováno a znovu zaúčtováno dle metod a postupů ČÚS,
4. účetní zobrazení transakcí kategorie IV. je vystornováno a znovu zaúčtováno dle metod a postupů ČÚS,
5. účetní zobrazení transakcí kategorie V. je vystornováno.

Do deníku ČÚS jsou na závěr doučtovány transakce kategorie VI.

Schéma č. 12: Znárodnění „Metody storna“



## Účetní zobrazení transakcí I. – VI. v účetních knihách

Účetní zobrazení jednotlivých kategorií transakcí je dokumentováno ve zjednodušeném účetním deníku a v hlavních knihách.

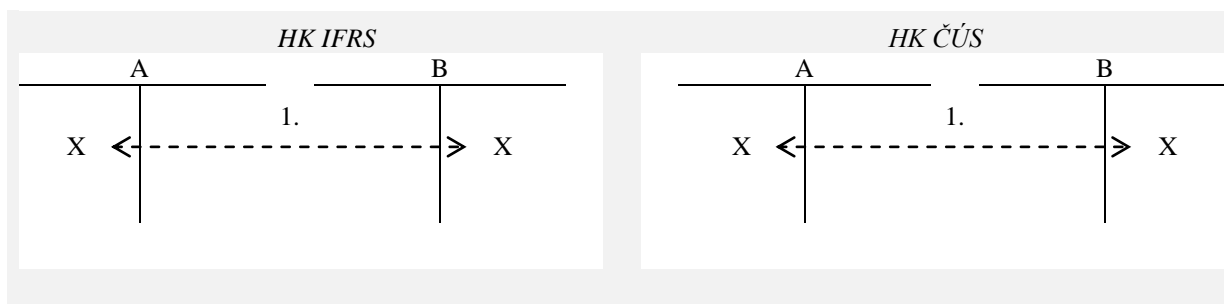
Při zaúčtování transakcí I. – VI. v účetních knihách budou použity shodné parametry, jako při zaúčtování transakcí „Metodou hlavní a pomocné knihy“ viz tab. č. 7.

### Transakce kategorie I.

Tabulka č. 14: Účetní zobrazení transakcí kategorie I. v účetním deníku

Položka	Popis	Částka	HK IFRS		HK ČÚS	
			MD	DAL	MD	DAL
1.	Zaúčtování transakce kategorie I. do HK IFRS + automatické převzetí do HK ČÚS.	X	A	B	A	B

Schéma č. 13: Účetní zobrazení transakcí kategorie I. v účetních knihách

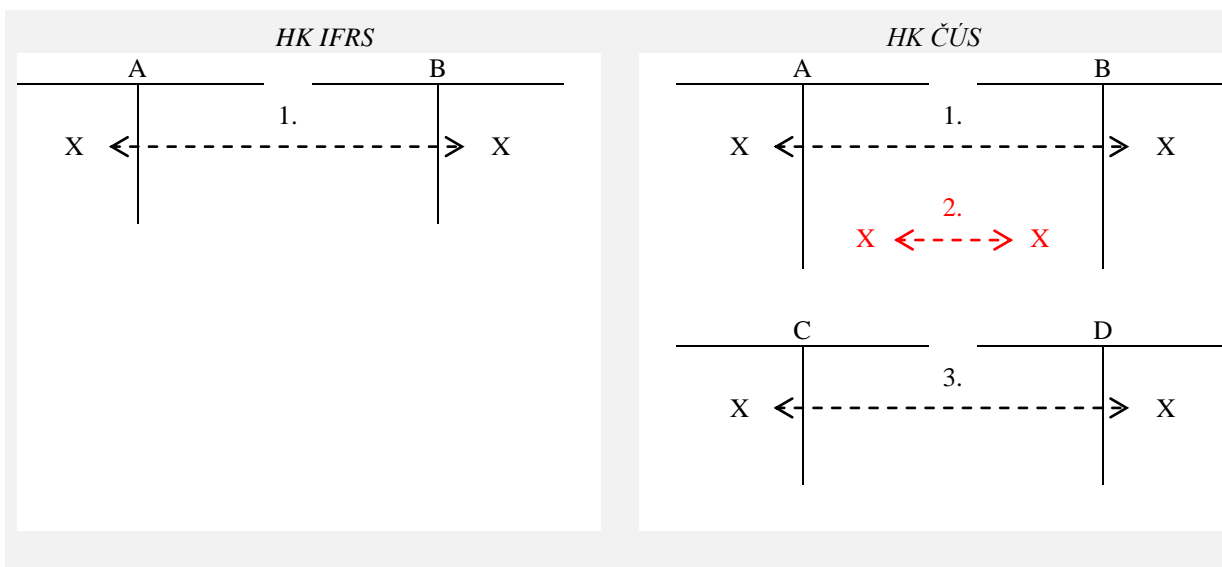


### Transakce kategorie II.

Tabulka č. 15: Účetní zobrazení transakcí kategorie II. v účetním deníku

Položka	Popis	Částka	HK IFRS		HK ČÚS	
			MD	DAL	MD	DAL
1.	Zaúčtování transakce kategorie II. do HK IFRS + automatické převzetí do HK ČÚS.	X	A	B	A	B
2.	Storno v HK ČÚS.	X	-	-	B	A
3.	Zaúčtování transakce kategorie II. do HK ČÚS.	X	-	-	C	D

**Schéma č.14: Účetní zobrazení transakcí kategorie II. v účetních knihách**

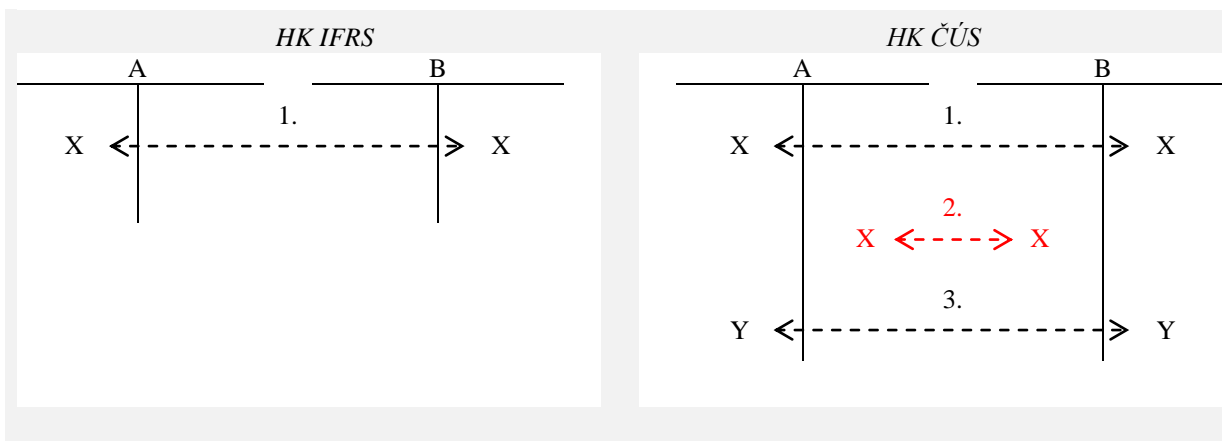


**Transakce kategorie III.**

Tabulka č. 16: Účetní zobrazení transakcí kategorie III. v účetním deníku

Položka	Popis	Částka	HK IFRS		HK ČÚS	
			MD	DAL	MD	DAL
1.	Zaúčtování transakce kategorie III. do HK IFRS + automatické převzetí do HK ČÚS.	X	A	B	A	B
2.	Storno v HK ČÚS.	X	-	-	B	A
3.	Zaúčtování transakce kategorie III. do HK ČÚS.	Y	-	-	A	B

**Schéma č. 15: Účetní zobrazení transakcí kategorie III. v účetních knihách**

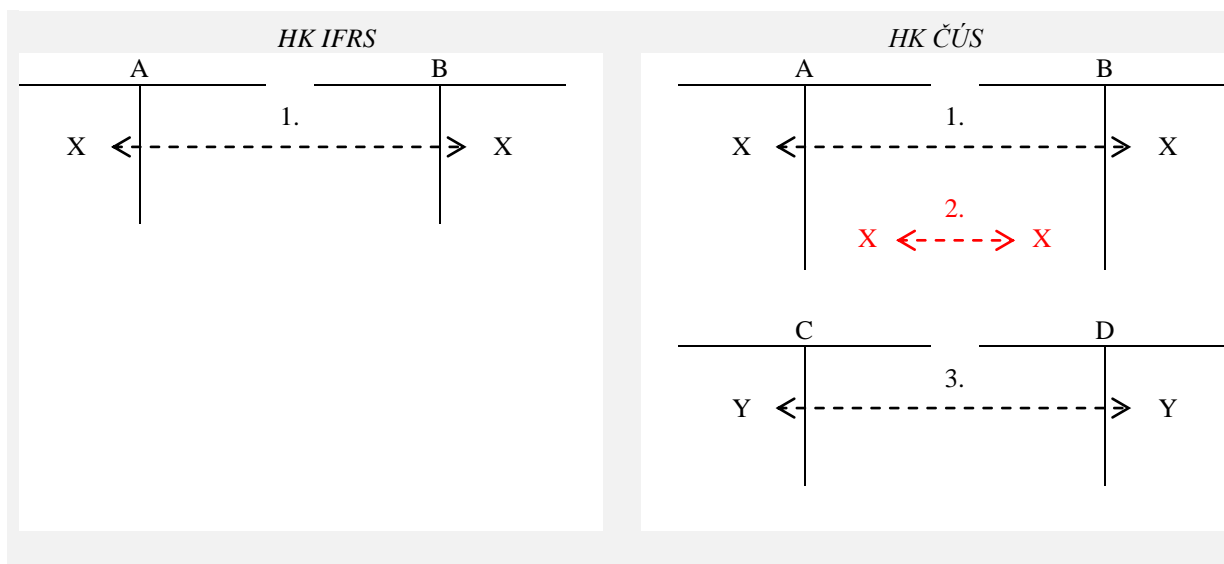


### Transakce kategorie IV.

Tabulka č. 17: Účetní zobrazení transakcí kategorie IV. v účetním deníku

Položka	Popis	Částka	HK IFRS		HK ČÚS	
			MD	DAL	MD	DAL
1.	Zaúčtování transakce kategorie IV. do HK IFRS + automatické převzetí do HK ČÚS.	X	A	B	A	B
2.	Storno v HK ČÚS.	X	-	-	B	A
3.	Zaúčtování transakce kategorie IV. do HK ČÚS.	Y	-	-	C	D

Schéma č. 16: Účetní zobrazení transakcí kategorie IV. v účetních knihách



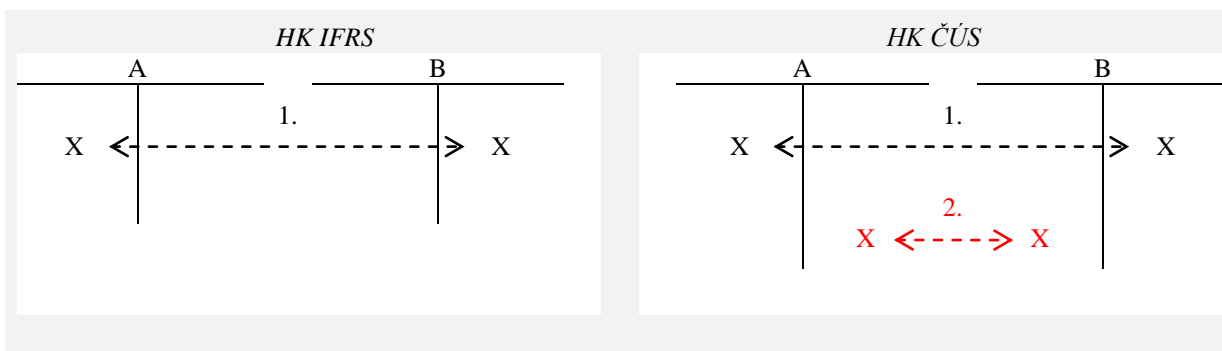
### Transakce kategorie V.

Tabulka č. 18: Účetní zobrazení transakcí kategorie V. v účetním deníku

Položka	Popis	Částka	HK IFRS		HK ČÚS	
			MD	DAL	MD	DAL
1.	Zaúčtování transakce kategorie V. do HK IFRS + automatické převzetí do HK ČÚS.	X	A	B	A	B
2.	Storno v HK ČÚS.	X	-	-	B	A



**Schéma č. 17: Účetní zobrazení transakcí kategorie V. v účetních knihách**

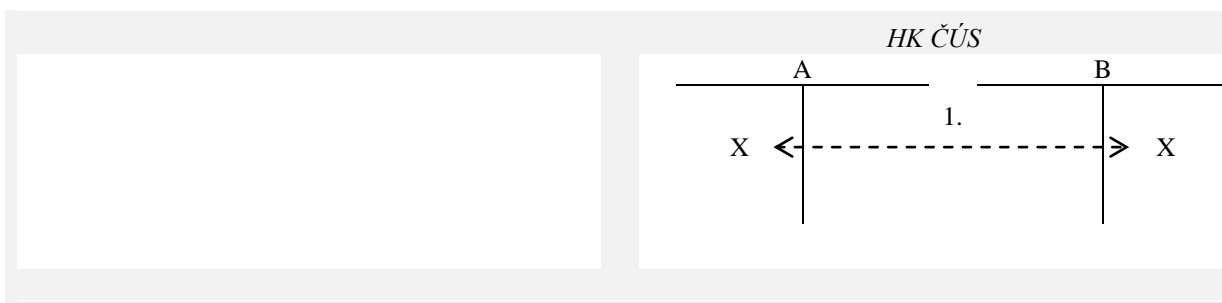


**Transakce kategorie VI.**

Tabulka č. 19: Účetní zobrazení transakcí kategorie VI. v účetním deníku

Položka	Popis	Částka	HK IFRS		HK ČÚS	
			MD	DAL	MD	DAL
1.	Doúčtování transakce kategorie VI. do HK ČÚS.	X	-	-	A	B

**Schéma č. 18: Účetní zobrazení transakcí kategorie VI. v účetních knihách**



### 5.4.3 Návrh pro sladění metod a postupů

Na závěr je kapitola č. 6 doplněna ještě o návrh sladění postupů a metod.

U určitých transakcí je umožněno v rámci jednotlivých účetních systémů aplikovat více než jednu metodu/ postup. Sladěním vybraných metod IFRS a ČÚS lze docílit shodného účetního zobrazení.

Tabulka č. 20: Přehled transakcí, u kterých lze použít variantní postup/ metodu

Transakce	IFRS	ČÚS
Odpisování dlouhodobého majetku – komponentní přístup	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Vyžadováno</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Povoleno od 1. ledna 2010</li></ul>
Odpisování dlouhodobého majetku – zbytková hodnota	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Vyžadováno, je-li hodnota významná</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Definováno od 1. ledna 2009</li></ul>
Ocenění dlouhodobého majetku	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Pořizovací cena</li><li>▪ Přeceněná hodnota</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Pořizovací cena</li></ul>
Ocenění finančních investice (majetkové účasti)	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Pořizovací cena</li><li>▪ Reálná hodnota</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Pořizovací cena</li><li>▪ Metoda ekvivalence</li></ul>
Ocenění investic do nemovitostí	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Pořizovací cena</li><li>▪ Reálná hodnota</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Pořizovací cena</li></ul>
Čerpání dotace na pořízení dlouhodobého majetku	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Jako snížení pořizovací ceny</li><li>▪ Jako výnos příštích období</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Jako snížení pořizovací ceny</li></ul>

Zdroj: vlastní

---

### Odpisování dlouhodobého majetku – komponentní přístup

S účinností od 1. ledna 2010 může dle ČÚS účetní jednotka aplikovat komponentní přístup odpisování. Pokud účetní jednotka aplikuje komponentní přístup u majetku v oblasti ČÚS zařazeného do užívání po uvedeném datu dojde ke sladění zůstatkových účetních hodnot a odpisů v obou účetních oblastech za předpokladu, že ostatní parametry vstupující do stanovení výše odpisu jsou shodné (např. neexistují rozdíly v okamžiku zahájení odpisování ani ve vstupní pořizovací hodnotě).

Účetní jednotka se však musí vypořádat se stávajícím majetkem (majetkem zařazeným do užívání před 1. lednem 2010). Vyhláška č. 500/ 2002 Sb. uvádí postup zavedení komponentního přístupu u uvedené kategorie majetku: Celkové ocenění majetku a celková výše opravek k majetku se má rozdělit na komponenty; přičemž nesmí být součet zůstatkových cen připadajících na jednotlivé komponenty vyšší než zůstatková cena celého majetku. Účetní operace opravující výši vykázaných odpisů a opravek v předchozích obdobích nejsou povoleny.

### Návrh na sladění postupu u stávajícího majetku v oblasti komponentního odpisování

Př. Budova, jejíž součástí je i výtah byla připravena/zařazena k/do užívání k 1. lednu 2009:

Vstupní hodnota pro odpisování budovy v oblasti ČÚS ..... 1 000 p.j.

Vstupní hodnota pro odpisování budovy v oblasti IFRS..... .. 800 p.j.

Vstupní hodnota pro odpisování výtahu v oblasti IFRS..... .. 200 p.j.

Doba odpisování v oblasti ČÚS.....40 let/ lineální metoda

Doba odpisování budovy v oblasti IFRS .....40 let/ lineální metoda

Doba odpisování výtahu v oblasti IFRS .....20 let/ lineální metoda

Zbytková hodnota budovy a výtahu je nevýznamná.

Účetní jednotka využije v roce 2010 možnost aplikace komponentního přístupu a upraví stávající odpisový plán.

Tabulka č. 21: Odpisový plán dle IFRS – budova

	2009	2010	2011	2012...
Vstupní hodnota	800	800	800	800...
Odpis	$800/40=20$	20	20	20...
Zůstatková účetní hodnota	780	760	740	720...

Tabulka č. 22: Odpisový plán dle IFRS – výtah

	2009	2010	2011	2012...
Vstupní hodnota	200	200	200	200...
Odpis	$200/20=10$	10	10	10...
Zůstatková účetní hodnota	190	180	170	160...

Tabulka č. 23: Původní odpisový plán dle ČÚS – budova včetně výtahu

	2009	2010	2011	2012...
Vstupní hodnota	1 000	1 000	1 000	1 000...
Odpis	$1\ 000/40=25$	25	25	25...
Zůstatková účetní hodnota	975	950	925	900...

#### Upravený odpisový plán dle ČÚS

Rozdělení celkové hodnoty na jednotlivé komponenty:

Pořizovací cena komponenty budovy .....	800 p.j.
Pořizovací cena komponenty výtahu .....	200 p.j.
Hodnota oprav k 1. lednu 2010 celkem.....	25 p.j.
Přepočtená hodnota oprav budovy k 1. lednu 2010.....	5 p.j.
(80% z celkové hodnoty oprav)	
Přepočtená hodnota oprav výtahu k 1. lednu 2010.....	20 p.j.
(20% z celkové hodnoty oprav)	
Přepočtená zůstatková účetní hodnota budovy k 1. lednu 2010.....	780 p.j.
Přepočtená zůstatková účetní hodnota výtahu k 1. lednu 2010.....	195 p.j.
Přepočtená zůstatková hodnota budovy a výtahu celkem.....	975 p.j.

Tabulka č. 24: Odpisový plán dle ČÚS – budova

	2009	2010	2011	2012
Vstupní hodnota	800	800	800	800...
Odpis	800/40=20	20	20	20...
Zůstatková účetní hodnota	780	760	740	720...

Tabulka č. 25: Odpisový plán dle ČÚS – výtah

	2009	2010	2011	2012
Vstupní hodnota	200	200	200	200...
Odpis	5	15*	10	10...
Zůstatková účetní hodnota	195	180	170	160...

\* Odpis je jednorázově upraven, tak aby došlo ke sladění zůstatkové účetní hodnoty komponenty v oblasti ČÚS a IFRS.

Komentář:

Z důvodu neumožnění retrospektivní aplikace v ČÚS, dojde k narovnání zůstatkových účetních hodnot v ČÚS a IFRS nejdříve v účetním období, kdy dojde k rozdělení budovy na jednotlivé komponenty, přičemž rozdílný dopad na výsledek hospodaření lze eliminovat až od účetního období, následujícího po účetním období, ve kterém bylo rozdělení provedeno. Co se týče daňové oblasti, nelze komponentní přístup uplatnit a daňové odpisy musí být vyčísleny z celkové hodnoty. V praxi může tato nekonzistence daňových a účetních předpisů zapříčinit dodatečné náklady na evidenci majetku pro daňové účely. (Účetní evidence majetku musí být v tomto případě oddělena od daňové evidence a to z důvodu rozdílných vstupních hodnot pro účetní a daňové odpisování.)

### Odpisování dlouhodobého majetku – zbytková hodnota

Účetní jednotka může s účinností od 1. ledna 2009 zohlednit při stanovení odpisového plánu dle ČÚS předpokládanou zbytkovou hodnotu. Pokud účetní jednotka využije možnost aplikace zbytkové hodnoty u majetku v oblasti ČÚS zařazeného do užívání po uvedeném datu, nebude docházet k rozdílům v zůstatkové účetní hodnotě a odpisům, a to opět za předpokladu, že ostatní parametry vstupující do stanovení výše odpisu budou v obou oblastech shodné.

Stejně jako v předchozím případě by měla účetní jednotka řešit eliminaci rozdílů vyplývajících ze zbytkové hodnoty u stávající majetku (u majetku, zařazeného do užívání před 1. lednem 2009). Tuto úpravu lze provést aktualizací odpisového plánu, ale pouze prospektivně. (Vyhláška č. 500/ 2002 Sb. nepovoluje provedení účetních operací opravujících výši vykázaných odpisů a opravek v předchozích účetních obdobích.)

#### Návrh na sladění postupu u stávajícího majetku v oblasti zbytkové hodnoty

Př. Majetek byl připraven/zařazen k/do užívání a odepisován v IFRS i ČÚS k 1.1. 2008:

Vstupní hodnota pro odpisování IFRS a ČÚS ..... 100 p.j.

Doba odpisování IFRS a ČÚS .....4 roky/ lineální metoda

Zbytková hodnota .....20 p.j.

Účetní jednotka využije v roce 2009 možnost zohlednění zbytkové hodnoty a upraví stávající odpisový plán.

Tabulka č. 26: Odpisový plán dle IFRS

	2008	2009	2010	2011
Vstupní hodnota	100-20=80	80	80	80
Odpis	80/4=20	20	20	20
Zůstatková účetní hodnota	80	60	40	20

*Tabulka č. 27: Původní odpisový plán dle ČÚS*

	2008	2009	2010	2011
Vstupní hodnota	100	100	100	100
Odpis	$100/4=25$	25	25	25
Zůstatková účetní hodnota	75	50	25	0

*Tabulka č. 28: Upravený odpisový plán dle ČÚS*

	2008	2009	2010	2011
Vstupní hodnota	100	$100-20=80$	80	80
Odpis	$100/4=25$	15*	20	20
Zůstatková účetní hodnota	75	60	40	20

\* Odpis je jednorázově upraven, tak aby došlo ke sladění zůstatkové účetní hodnoty majetku v oblasti ČÚS a IFRS.

*Komentář:*

*Stejně jako v předchozím případě, dojde k narovnání zůstatkových účetních hodnot v IFRS a ČÚS nejdříve v účetním období, ve kterém je zbytková hodnota v ČÚS aplikována, přičemž rozdílný dopad na výsledek hospodaření lze eliminovat až od účetního období, následujícího po účetním období, ve kterém došlo k aplikaci zbytkové hodnoty.*

### Ostatní rozdíly k eliminaci

Co se týče ostatních rozdílů uvedených v tab. XX, lze u nových transakcí eliminovat rozdíly v účetním zobrazení výběrem shodné metody/ postupu při prvotním zachycení transakce v účetnictví.

Pokud již byla u zaznamenaných transakcí v oblasti IFRS aplikována jiná metoda/ postup účetního zobrazení než v oblasti ČÚS, lze v rámci změny metody/ postupu docílit shodného účetního zobrazení, a to za předpokladu, že aplikace této metody/ postupu povede k věrnějšímu zobrazení ekonomické reality.<sup>45</sup>

V praxi mohou nastat problémy, pokud účetní jednotka aplikuje dle IFRS např. metodu reálné hodnoty, která sama o sobě vede za předpokladu existence tržního ocenění k věrnějšímu zobrazení položek vykazovaných v účetnictví. Na základě principu významnosti, lze metodu změnit i v případě, že dopad změny metody nepovede k významnému zkreslení vykazovaných dat. Dobrovolná změna metody/ postupu musí být aplikována retrospektivně,<sup>46</sup> pokud není retrospektivní aplikace neproveditelná. Před učiněním rozhodnutí o změně metody by měla účetní jednotka zvážit veškeré důsledky změny a to zejména s ohledem na požadované zveřejnění dopadu změny na vykazované položky.

---

<sup>45</sup> Dle IAS 8 § 14. odst. b) může účetní jednotka změnit účetní pravidlo kromě změn, které vyžadují standardy a interpretace pouze v případě, že přinese účetní závěrku poskytující spolehlivé a více relevantní informace o dopadech transakce nebo jiné události na finanční pozici, finanční výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky.

<sup>46</sup> IAS 8 § 19 odst. b) stanoví, že pokud účetní jednotka změní účetní pravidlo dobrovolně, aplikuje danou změnu retrospektivně.



## 6 Doporučení pro podnikatelské subjekty a návrhy na úpravu účetní a daňové legislativy

### 6.1 Doporučení pro společnosti, které jsou zahrnuty do konsolidačního celku vykazujícího data dle IFRS

Dceřiné společnosti „matek“ vykazující dle IFRS, které nejsou emitenty cenných papírů kótovaných na regulovaných trzích zemí EU, neměly až do 1. ledna 2011 jinou možnost, než pro účely statutárního výkaznictví sestavovat závěrky dle ČÚS a matkám reportovat finanční data dle IFRS. Tyto společnosti, pokud nevedly dvě rovnocenné účetnictví, prováděly konverze dat z ČÚS na IFRS a to nejčastěji na úrovni obrátových předvah. Díky novele zákona o účetnictví, mohou od výše uvedeného data, pokud tak rozhodne jejich nejvyšší orgán, postupovat i při sestavení statutární závěrky dle IFRS. Je tedy na rozhodnutí účetní jednotky, jaké primární účetnictví zvolí a co bude konvertovat.

Autorka doporučuje, aby tyto společnosti využily možnosti dané novelou ZOÚ a začaly vykazovat svá data pro statutární účely dle IFRS, i když tato situace představuje nové nároky na účetní personál a mnohem větší objem prací spojený s rozsáhlými požadavky na zveřejnění v příloze dle IFRS.

I přes výše uvedené vícepráce přináší dle jejího názoru konverze dat z IFRS na ČÚS více pozitiv než negativ:

- ✓ při konverzi z IFRS na ČÚS je nutné konvertovat výsledkové účinné účetní operace popř. účetní operace, které mají dopad na výsledek hospodaření v budoucnu,
- ✓ nemusí se konvertovat data, která jsou potřebná pro zveřejnění v příloze a sestavení dalších výkazů,
- ✓ IFRS jako takový má mnohem propracovanější postupy a metody než ČÚS, ale i rozsáhlejší požadavky na zveřejnění, proto je nepraktické vést účetnictví dle ČÚS a dodatečně složitě zjišťovat data pro reporting dle IFRS,

- ✓ účetní závěrka dle IFRS je vnímána jako prestižní záležitost a společnost má tudíž zjednodušený přístup na kapitálové trhy popř. i k zahraničním bankovním úvěrům a investicím.

## 6.2 Návrhy na úpravu účetní a daňové legislativy ČR

Následující kapitola se zabývá návrhem na úpravu stávající legislativy v rámci probíhající procesu novelizace účetních a daňových předpisů. Cílem návrhu je eliminovat transakce, které je potřeba konvertovat až po případné odstranění potřeby konverze finančních dat.

Potřeba konvertovat účetní data a s tím spojené vícepráce a náklady na systémové řešení budou dále existovat a nabývat na intenzitě, pokud nebude pokračovat konvergence české právní úpravy účetnictví k IFRS. Proto je jedním z klíčových požadavků na úpravu legislativy právě pokračování harmonizačního procesu ČÚS s IFRS, viz bod 7.2.1.

Dalším neuralgickým bodem, který v praxi komplikuje nadnárodním uskupením jejich podnikatelskou činnost a zatěžuje je značnými vícepracemi na uspokojení protichůdných požadavků obou účetních systémů, jsou rozdílné požadavky na měnu, ve které má být vedeno účetnictví. Dle ustanovení zákona o účetnictví lze účetnictví dle ČÚS vést pouze v peněžních jednotkách české měny. Na rozdíl od IFRS, které definují jako transakční měnu tzv. měnu funkční.<sup>47</sup> Podniky, které mají dle IFRS jinou funkční měnu než je česká koruna, se dostávají do obtížně řešitelné situace, jejímž východiskem je paralelní vedení účetnictví ve dvou měnách<sup>48</sup> anebo konverze nastavená na úrovni transakcí v primární měně dokladu, která je značně náročná na finance a zároveň citlivá na nastavení parametrů programového vybavení pro vedení účetnictví a dalších podpůrných informačních systémů. Návrh na řešení uvedeného problému je uveden v bodě 7.2.2.

Ostatní požadavky na úpravu více méně reflektují nelogičnost české právní úpravy účetnictví, kdy musí společnosti vykazující své statutární závěrky dle IFRS, vést účetnictví pro daňové účely, popř. provádět konverze dat, jako by bylo vedeno účetnictví dle ČÚS, v plném rozsahu

---

<sup>47</sup> Měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost tj. měna, která hlavní měrou ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb a dalších relevantních položek dle paragrafu 9 a 10 IAS 21.

<sup>48</sup> Pro potřeby statutárního výkaznictví je vedeno účetnictví dle IFRS ve funkční měně, pro daňové potřeby je vedeno účetnictví dle ČÚS v českých korunách.

včetně účetního zobrazení transakcí, které nemají daňový dopad (účetní rezervy, účetní opravné položky, účetní odpisy a další) viz bod 7.2.3.

Poslední návrhem na úpravu, a zároveň v dohledném časovém horizontu pravděpodobně utopistickým požadavkem na české zákonodárce je požadavek, aby se „danilo“ z finančních dat IFRS. Tato praxe je zavedená v některých zemích EU, např. Nizozemí.

### 6.2.1 Další harmonizace účetních metod a postupů ČÚS s IFRS

Jedním z klíčových doporučení je další harmonizace účetních metod a postupů v oblastech s rozdílným účetním zobrazením, kterých je i přes snahu o sblížení účetních systémů stále více než dost.

Společnostem mající povinnost na základě ZOÚ vykazovat účetní data dle IFRS a zároveň vyčíslit daňový základ z výsledku hospodaření odvozeného z účetnictví vedeného dle ČÚS vznikají značné vícenáklady v souvislosti s plněním odlišných požadavků jednotlivých „standardů.“ Cílovým stavem je postupnou harmonizací dosáhnout takové míry souladu mezi ČÚS a IFRS, kdy by bylo možné stanovit daňový základ pouze z výsledku IFRS.

V nejbližším období se jeví prioritní oblastí harmonizace v oblasti účetního zobrazení leasingových transakcí, a to s ohledem na novelu IAS 17, která přinese na úrovni IFRS sjednocení vykazování operativního a finančního leasingu (operativní leasing se bude vykazovat podle stejných pravidel jako finanční leasing). Oblast leasingu je již v současné době jednou ze zásadních oblastí s disproporcí vykazování dat mezi ČÚS a IFRS. S aplikací novely IAS 17 se stanou tyto disproporce ještě významnější.

### 6.2.2 Možnost odvození daňového základu z výsledku hospodaření ve funkční měně

Další z klíčových rozdílů, který není možné řešit pouhou konverzí finančních dat, je povinnost účtovat a vykazovat transakce dle IFRS v jiné měně než je česká koruna. Přitom účetnictví dle ČÚS jinou alternativu než českou korunu nepřipouští.

Společnostem mající povinnost na základě IAS 21 vykazovat účetní data v tzv. funkční měně a zároveň vyčíslit daňový základ z výsledku hospodaření odvozeného z účetnictví dle ČÚS vedeného v českých korunách vznikají značné vícenáklady, pokud funkční měnou účetní

jednotky není česká koruna (např. náklady na vedení účetnictví v dvojí měně, vedení registru majetku a zásob v dvojí měně, disproporce v hedgingové strategii).

Jako řešení se nabízí, umožnit vést účetnictví dle ČÚS i **v jiné měně** než je česká koruna a to pro společnosti, které vykazují svá účetní data na základě ustanovení ZOÚ dle IFRS. Touto měnou by byla funkční měna vyžadována IAS 21.

V návaznosti na úpravu účetních předpisů upravit daňové předpisy a to doplnit postup pro přepočítání výsledku hospodaření a dalších položek vstupujících do výpočtu daňového základu popř. přepočítání až na úrovni výsledné daňové povinnosti.

### 6.2.3 Vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

Ke zjednodušení činností účetních jednotek vykazujících dle IFRS by rovněž přispěla možnost „vést účetnictví“ dle ČÚS ve zjednodušeném rozsahu a upravení požadavků na vykazování odložené daně a účetních odpisů.

Společnosti mající povinnost na základě ZOÚ vykazovat účetní data dle IFRS, prokazují věrné a poctivé zobrazení vykazovaných dat dle IFRS. Tyto společnosti vedou účetnictví dle ČÚS (pokud nevyužijí možnosti převodového můstku) pouze pro daňové účely. Rezervy (mimo zákonných), OP (mimo zákonných) a odložená daň a účetní odpisy jsou účetní kategorie, které nevstupují do daňového základu poplatníka.

Prakticky by to znamenalo doplnit do ustanovení ZOÚ paragrafu 9 odst. 3, který uvádí výčet účetních jednotek, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, účetní jednotky, které mají povinnost nechat ověřit auditorem účetní závěrku dle IFRS. Dále doplnit do výčtu zjednodušení v ustanovení ZOÚ a to paragrafu 13 a) možnost nevykazovat odloženou daň a odepisovat majetek v oblasti ČÚS pouze pro daňové účely.

### 6.2.4 Použití výsledku hospodaření dle IFRS jako podkladu pro stanovení základu daně

Ideální situací, pokud nedojde v dohledné době k harmonizaci účetních metod a postupů ČÚS s IFRS by bylo umožnit účetním jednotkám vykazujícím dle IFRS použití výsledku

hospodaření dle IFRS jako podkladu pro stanovení základu daně bez jeho úprav na výsledek hospodaření dle ČÚS.

Společnostem, které vykazují svá účetní data na základě ZOÚ dle IFRS a zároveň mají povinnost vyčíslit daňový základ z výsledku hospodaření odvozeného z účetnictví dle ČÚS vznikají značné vícenáklady s vyčíslením výsledku hospodaření dle ČÚS. Jedná se zejména o velké společnosti se značným počtem hospodářských transakcí, které mají v jednotlivých systémech účetnictví odlišné zobrazení. U těchto společností není praktické stanovit výsledek hospodaření dle ČÚS pouze úpravou výsledku hospodaření IFRS (převodový můstek), ale vyčíslit ho standardní cestou z účetních dat a to buď vedením účetnictví dle ČÚS anebo konverzí dat na úrovni transakcí. S tím souvisí značné vícenáklady na personál a systémové řešení (dvojí vedení účetnictví).

Případné difference mezi IFRS a ČÚS, které by měly **významný** dopad na výši daňového základu přitom upravit systémově přímo v daňových předpisech a to tak, aby účetní jednotky vykazující svá účetní data podle IFRS měly srovnatelné podmínky zdaňování s účetními jednotkami vykazujícími dle ČÚS. (Cílovým stavem doporučeného řešení není tedy korigovat na úrovni daňové soustavy veškeré rozdíly mezi jednotlivými účetními systémy, ale pouze ty, které by významně ovlivňovaly výši daňové povinnosti).

## 7 Budoucí směřování výzkumu

Problémem při vlastní konverzi v případě požadavku na rozdílné vstupní hodnoty pro účetnictví je jejich neefektivní zjišťování. Finanční data jsou v současnosti předávána v množství vzájemně nekompatibilních formátů – HTML, Microsoft Excel, Adobe nebo textových souborech. Zatímco úprava v těchto formátech je jednoduchá, ve srovnání s papírovými kopiemi nenabízí tyto formáty žádnou výhodu, pokud jde o sdílení dat mezi různými aplikacemi a uživateli pracujícími na různých počítačových platformách.

Proto se bude další výzkum v oblasti konverze účetních dat ubírat směrem možnosti vytvoření sofistikované databáze vstupních hodnot, která umožní vysoký stupeň automatizace procesu konverze a jeho celkové zefektivnění.

Taková databáze vstupních hodnot může být například postavena na novém produktu společnosti ORACLE (Oracle Hyperion Disclosure Management), který umožňuje převádět finanční data pomocí jazyka XBRL.

S ohledem na možnosti dalšího výzkumu u zkoumané oblasti, jsou v dalším textu uvedeny informace o nových možnostech a technologiích založených právě na XBRL.

### 7.1 Co je XBRL?

XBRL (eXtended Business Reporting Language) je oborově zaměřená nástavba založená na XML (viz Seznam vybraných pojmů a zkratk), určená pro výměnu podnikových dat. Jeho účelem je zajistit významovou čitelnost dat/ informací v elektronické podobě. XBRL v podstatě rozšiřuje možnost efektivnosti distribuce a zabezpečuje významovou čitelnost stávajících účetních informací při předávání mezi různými počítačovými systémy. (Pospíšilová, Mejzlík, Velechovská, 2006)

XBRL však není nový přenosový protokol. Je to spíše standard pro formátování komplexních a strukturovaných obchodních dat jako jsou výkazy nebo účetní knihy. XBRL také není náhradou za předešlé standardy pro výměnu dat jako EDI (elektronická výměna dat). (KPMG, 2010)

### Jaký je rozdíl mezi HTML a XML/XBRL?

Data kódovaná v jazyce HTML určují, jak se má daný text zobrazit (např. tučně), oproti tomu data kódovaná v jazyce XML ve vyhledávacích databázích jasně specifikují obsah pojmu (např. Výnos) – viz obrázek č. 3.

#### **Obrázek č. 3:** Rozdíl mezi HTML a XBRL/ XML



```
HTML: <b> 100 000 </b>
XML: <Výnos> 100 000 </Výnos>
```

Zdroj: KPMG (2010)

Jazyk XBRL využívá značek (tagů) pro označení obsahového významu předkládaných dat. Stavebním kamenem efektivního použití XBRL pro určitý účel je vytvoření taxonomie. Taxonomií je katalog datových elementů (datový slovník), které se mohou v dané oblasti vyskytnout a který obsahuje pro každý z existujících elementů řadu informací. (Pospíšilová, Mejzlík, Velechovská, 2006)

## 7.2 Přínosy XBRL

Jeho hlavní přínosy spočívají v oblasti přípravy, analýzy a komunikace obchodních informací. XBRL jsou otevřené standardy, které umožňují uživatelům používat jednu technologii pro širokou škálu aplikací bez toho, aby uživatelé byli odkázáni na produkty jedné softwarové společnosti.

XBRL nabízí tyto možnosti:

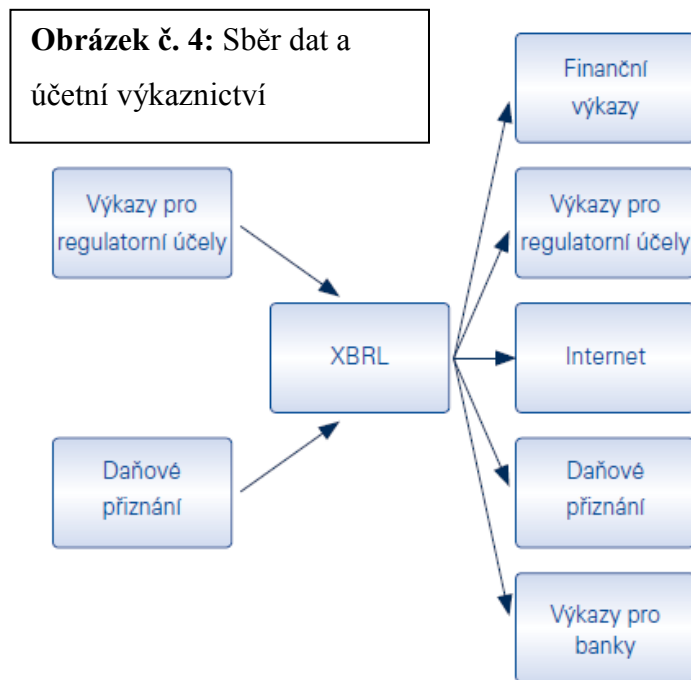
- ✓ zvýšení důvěryhodnosti dat, neboť omezuje riziko vstupu chybných dat,
- ✓ všechny výkazy jsou automaticky generovány z jediného informačního zdroje,
- ✓ **minimalizuje náklady prostřednictvím jednoduššího, automatizovaného sestavení a vytváření výkazů pro různé skupiny cílových uživatelů,**
- ✓ zlepšuje proces zveřejňování analytických a investičních zpráv,
- ✓ uživatelům informací nabízí nové možnosti v přístupu k datům, jejich srovnávání a analýze.

XBRL tedy přináší úspory nákladů, vyšší efektivitu, přesnost a spolehlivost pro všechny, kteří finanční data poskytují nebo používají.

### 7.3 XBRL výkaznictví

Užíváním XBRL mohou společnosti a ostatní poskytovatelé finančních dat zautomatizovat proces sběru dat. Pokud bude zdroj informací upraven pro používání XBRL, mohou být data z různých oddělení společnosti, které jsou zpracovávány odlišnými systémy, shromážděna rychle, efektivně a jednoduše. Jakmile jsou jednou data shromážděna v XBRL, mohou být s minimem dodatečných nákladů vytvářeny různé druhy výkazů. Finanční divize společnosti může například rychle a spolehlivě vytvořit interní výkazy pro management, **finanční výkazy pro zveřejnění, výkazy pro daňové a regulatorní účely** stejně jako úvěrové zprávy pro věřitele – viz obrázek č. 3.





Zdroj: KPMG (2010)

Dle Mládka (2009) si proto společnosti, které musí, vyhovět vícero uživatelům uvědomují, že vlastně nepotřebují „účetní software“, nýbrž databázi, která je schopná sledovat různé atributy u různých datových položek a pak sestavit jakýkoliv report, který uživatel uzná za nutný. Jinak řečeno, nejprve si firma určí, jaké informace bude muset sledovat, aby byla schopná vyhovět všem požadavkům uživatelů, pro které bude muset sestavovat reporty a pak tyto informace zadá do jedné databáze, kde budou k dispozici zcela nezávisle.

## 7.4 Historie, současnost a budoucnost XBRL

Tvůrcem, správcem a šířitelem XBRL je celosvětově nezisková organizace XBRL International. Tuto organizaci se sídlem v New Yorku založilo v roce 1998 13 zakládajících členů, přičemž významným iniciátorem vzniku byla Americká komora auditorů (AICPA).

Projekt XBRL sleduje a podporuje Americká komise pro cenné papíry (SEC), zejména s ohledem na možnosti použití XBRL při plnění informačních povinností podniků, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na americké burze. Tato podpora vyústila formálně v rozhodnutí SEC z 3. února 2005, kterým byl vyhlášen dobrovolný program vykazování v XBRL.

Významným mezníkem v historii XBRL International je spolupráce s IASB na vytvoření taxonomie pro účetní závěrky sestavené podle IFRS, která byla poprvé zveřejněna v roce 2002. Výsledkem je kromě taxonomie pro účetní závěrky podle IFRS i taxonomie pro obecné použití při zveřejňování podnikových dat, která byla vytvořena v rámci spolupráce mezi XBRL International a IASB. Taxonomie jsou veřejně a zdarma přístupné – jejich použití je oběma institucemi doporučeno a vítáno. Ani Evropská unie nezůstává pozadu a aktivně se zapojila do projektu. V rámci EU byl vytvořen projekt implementace XBRL v EU, jehož realizace je plánována a financována z 6. Rámcového programu EU. XBRL – EU představuje nekomerční nezávislý projekt, jehož účelem je vytvořit podporu při tvorbě taxonomií a aplikaci XBRL v národních jurisdikcích. (Ištvánfyová a Mejzlík, 2006)

Dle informací KPMG (2010) podporuje v současnosti XBRL většina velkých účetních společností, obchodních organizací, prodejců software, finančních institucí, investorů, vlád či regulatorních orgánů, například SEC, Eurostat, CEBS. Softwarové společnosti disponují schopností exportu dat ve formátu XBRL. Navíc Microsoft Office (např. verze 2003) umožňuje uživatelům vytvářet XBRL přímo z již známých aplikací jako jsou Microsoft Word nebo Excel. Dle názoru KPMG (2010) by měl XBRL v budoucnu významně změnit výkaznictví v celosvětovém měřítku.

## 8 Závěr

Tématem disertační práce je problematika konverze finančních dat zjištěných dle metod a postupů IFRS na data zjištěná dle metod a postupů ČÚS.

Potřeba konvertovat účetní závěrky dle IFRS na závěrky dle ČÚS nastala v souvislosti se vstupem ČR do evropských hospodářských struktur a z toho vyplývající povinnosti pro společnosti, které mají kótované své cenné papíry na trzích EU, vykazovat svá finanční data dle IFRS. Daňové předpisy přitom vyžadují, aby se při stanovení daňového základu vycházelo z účetního výsledku dle české právní úpravy účetnictví. Pro účetní jednotky s velkým obratem a složitými transakcemi (zpravidla výrobní podniky) představují požadavky různých externích uživatelů značnou zátěž. Pokud mají být konvertovaná finanční data (data ČÚS) spolehlivá, tedy prosta věcných chyb a nepřesností je potřeba nastavit konverzi už na úrovni samotných transakcí, což sebou přináší značné vícenáklady na sofistikované programové vybavení pro vedení účetnictví. Zároveň tato varianta konverze vyžaduje i vysoce kvalifikovaný personál, znalý metod a postupů obou účetních systémů (IFRS a ČÚS) a je citlivá na správné nastavení parametrů konverze.

Téma bylo autorkou vybráno z důvodů, že sama pracuje v nadnárodní společnosti, která jako společnost vykazující svá finanční data dle IFRS a podnikající na území České republiky, musí pro potřeby vyčíslení daňové povinnosti zjišťovat výsledek hospodaření dle metod a postupů stanovených českou právní úpravou účetnictví, tudíž očištěný od vlivů mezinárodních účetních standardů.

Cílem disertační práce pro její teoretickou část bylo zmapování hlavních rozdílů mezi jednotlivými úpravami účetnictví na úrovni koncepčních rámců a na úrovni účetního zobrazení transakcí u relevantních oblastí. Relevantnost oblastí byla stanovena s ohledem na cíl konverze, kterým je zjištění výsledku hospodaření dle české právní úpravy účetnictví pro potřeby vyčíslení daně z příjmů.

Na úrovni koncepčních rámců byly identifikovány dále uvedené rozdílné přístupy.

Samotné vymezení vrcholové zásady „true and fair view“ je v IFRS a ČÚS podobné. Obě úpravy účetnictví vycházejí z předpokladu, že věrného a poctivého obrazu ekonomické reality je dosaženo dodržení definovaných požadavků na účetní zobrazení transakcí. Umožňují také ve výjimečných případech aplikovat princip priority věrného zobrazení. Obě úpravy účetnictví však dosahují věrného zobrazení rozdílnými metodami a postupy. Zatímco IFRS zobrazují transakce dle jejich ekonomické podstaty, účetní zobrazení transakcí dle ČÚS je často ovlivněno právní úpravou obchodních vztahů a daňovou oblastí.

Co se týče vymezení kvalitativních vlastností účetní závěrky, difference jsou v odlišném rozsahu aplikace jednotlivých zásad, konkrétně zásady přednosti ekonomické podstaty transakce před její právní formou a přístupem k významnosti. Zásada přednosti ekonomické podstaty transakce před její právní formou se v ČÚS aplikuje na zákonem dané výjimky. Na rozdíl od IFRS, kde se tato zásada aplikuje na veškeré případy tzv. ekonomického vlastnictví, včetně finančního leasingu.

Ohledně významnosti, v ČR je tato zásada uplatněna zejména na úrovni účetní závěrky – nevýznamné položky ve výkazech nemusí být zveřejněny na samostatném řádku, ale mohou být sloučeny do souhrnné položky. Dle IFRS je tato zásada aplikována nejen na úrovni výkazů, ale i na nejnižší úrovni – na úrovni účetního zobrazení transakcí (při účetním zobrazení transakcí s nevýznamným dopadem na vykazované položky se lze odchýlit od doporučených postupů a zásad).

Výčet oceňovacích základů dle IFRS a ČÚS, až na oceňování současnou hodnotou, je prakticky shodný. Rozdíly vycházejí zejména z rozsahu jejich uplatnění. V účetním systému dle ČÚS je aplikován silněji než v IFRS princip historických cen, což ve svém důsledku vede i k méně častému uplatnění fair value. Dále na rozdíl od nadnárodní úpravy účetnictví není v ČÚS řešena problematika stálosti kupní síly peněžní jednotky.

Ohledně vymezení základních účetních prvků a jejich uznávání, v českých účetních předpisech oproti IFRS opravdu chybí jednoznačné vymezení základních účetních prvků. Podmínky pro jejich uznání jsou vymezeny odlišně ve vazbě na právní předpisy.

Na úrovni relevantních oblastí byla identifikována řada významných i méně významných rozdílů.

Jedním z nejvýraznějších rozdílů je účetní zobrazení finančního leasingu u dlouhodobých aktiv. Dle IFRS se posuzuje především podstata vztahu. ČÚS jednoznačně upřednostňují právní formu nad ekonomickou podstatou. (V ČÚS není zohledněna skutečnost, že nájemce má aktivum pod svou kontrolou a to vede k tomu, že způsob účtování finančního a operativního leasingu je v české právní úpravě v podstatě shodný.) Dle IFRS jsou u nájemce aktiva navýšena o majetek najatý formou finančního leasingu a dluhy obsahují závazek z titulu přijatého financování. Společnost účtuje o odpisech majetku a náklady nemají lineární průběh. U pronajímatele není vykázán majetek poskytnutý na finanční leasing, ale je nahrazen leasingovou pohledávkou. Ani v tomto případě nejsou výnosy lineární, ale odrážejí úrokovou povahu výnosů z leasingů. Dle ČÚS nemá nájemce dlouhodobý majetek v rozvaze, ale pouze pohledávku z titulu jednotlivé splátky popř. celkovou pohledávku, pokud použije alternativní postup prostřednictvím časového rozlišení. V provozním výsledku jsou vykázány náklady na pronájem, které odpovídají časově rozlišeným splátkám ve splátkovém kalendáři. Pronajímatel má majetek v aktivech a odepisuje jej.

V oblasti dlouhodobého nehmotného majetku má IFRS na rozdíl od ČÚS jasně daná kritéria pro jeho uznání (vykázání nehmotného majetku v rozvaze v kategorii dlouhodobých aktiv). Pravidla pro uznání jsou přísná a tak IFRS oproti ČÚS neaktivují kategorii zřizovacích výdajů a nákladů na výzkum. Výzkum nelze dle IFRS za žádných okolností vykázat jako dlouhodobý nehmotný majetek, zatímco dle ČÚS se náklady na externě pořízený výzkum anebo na výzkum pořízený ve vlastní režii za účelem opakovaného prodeje aktivují a odepisují. Rovněž určité položky, které musí být s ohledem na jejich významnost v ČÚS časově rozlišeny (např. náklady na průzkum trhu, náklady na reklamu a dlouhodobou propagaci apod.) nelze v IFRS aktivovat.

Významným rozdílem je kategorie vývoje ve vlastní režii, který společnost provádí pro vlastní potřebu – ten lze za splnění definovaných podmínek v IFRS aktivovat, zatímco ČÚS aktivaci této kategorie do dlouhodobého majetku nepřipouštějí vůbec (Tato položka však může být časově rozlišena, pokud se jedná o významnou hodnotu).

Další rozdíl lze identifikovat u nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti, kdy nejsou tyto aktiva v IFRS na rozdíl od ČÚS odepisovány. Dle IFRS by se ale měly každoročně testovat na možný „impairment“ (snížení hodnoty aktiva v důsledku zhoršení ekonomického prospěchu, který z něj v budoucnu poplyne). Důsledkem rozdílů jsou odlišnosti v evidenci, ocenění a odpisování nehmotných aktiv.

V oblasti dlouhodobého hmotného majetku je jedním z rozdílů vykazování hlavních náhradních dílů. Dle IFRS jsou vykazovány jako součást dlouhodobého hmotného majetku na rozdíl od ČÚS, kde jsou hlavní náhradní díly na skladě vždy součástí zásob. Dle IFRS se hlavní náhradní díly, jež se specificky vztahují k určité položce pozemků, budov a zařízení a mají dobu použitelnosti delší než jeden rok, klasifikují jako dlouhodobý hmotný majetek a jsou následně odpisovány. Pokud jsou hlavní náhradní díly na skladě, mají být odpisovány po dobu použitelnosti aktiva, ke kterému přísluší. V okamžiku vyskladnění tj. v okamžiku, kdy se začnou používat, má být doba odpisování upravena s ohledem na jejich vlastní dobu použitelnosti. Dle ČÚS se klasifikují hlavní náhradní díly primárně v položce zásoby. Pokud jsou na skladě, neodpisují se. Při vyskladnění se tyto náhradní díly účtují obvykle do nákladů s výjimkou případů, kdy účetní jednotka uplatní komponentní přístup. (Od 1. ledna 2010 může účetní jednotka, pokud si zvolí komponentní přístup odpisování, zaúčtovat hlavní náhradní díl jako komponentu v kategorii dlouhodobého hmotného majetku, kterou dále odepisuje po dobu její životnosti.)

Dalším rozdílem je i přístup k významným kontrolám (generálním opravám). Dle IFRS vyžadují některá aktiva, aby byla schopna provozu, pravidelné generální prohlídky po určitém období užívání nebo po určitém počtu výkonů, přičemž generální prohlídka nemusí zahrnovat výměnu komponenty. Výdaje na tyto prohlídky jsou aktivovány do rozvahy a tvoří samostatné aktivum, které je odepisováno do doby další generální prohlídky. Dle ČÚS je na výdaje spojené s generálními opravami možno tvořit rezervu. Pokud je rezerva tvořena v souladu s daňovými předpisy, je daňově uznatelná.

Problémem může být i situace, kdy účetní jednotka nepoužije v účetnictví vedeném dle ČÚS komponentní přístup odpisování, i když již lze tuto metodu aplikovat i pro české účetnictví (s účinností viz výše). Daňově není metoda komponentního odpisování povolena,<sup>49</sup> což ve svém důsledku snižuje ochotu účetních jednotek tuto metodu aplikovat. V účetnictví dle IFRS není komponentní přístup volitelnou metodou, ale jedinou možnou a správnou metodou stanovení odpisové základny, a to vždy s přihlédnutím na významnost desagregovaných položek.

Dalším identifikovaným rozdílem s možným dopadem na výsledek hospodaření je stanovení okamžiku zařazení majetku do užívání, kdy pro IFRS je podstatný okamžik, kdy je majetek připravený k zamýšlenému použití a v ČÚS je silná vazba na splnění všech požadavků (legislativních, technických apod.). V praxi pak v důsledku jiného okamžiku zařazení majetku do užívání může docházet k diferencím v oblasti odpisů a následně i zůstatkové účetní hodnoty.

Rozdíly lze identifikovat i u ocenění např. u ocenění dlouhodobého majetku při odložené platbě, u ocenění při vykazování a u ocenění určitých majetkových kategorií reálnou hodnotou. Dále jsou v oblasti IFRS do pořizovací hodnoty způsobilého aktiva zahrnuty veškeré náklady související s financováním (např. smluvní úrok, transakční náklady, kursové rozdíly z přepočtu nákladů) a to ze všech cizích zdrojů financování. Navíc se přijatý úrok z dočasných úložek peněz vypůjčených na financování výstavby aktiva vzájemně započítává s aktivovaným úrokem. Dle ČÚS mohou být do pořizovací ceny aktiva zahrnuty pouze smluvní úroky a to jenom z účelového úvěru. V důsledku výše uvedených přístupů k ocenění aktiv mohou nastat různé kombinace rozdílů mezi výši aktivovaných nákladů.

---

<sup>49</sup> Novela ZDP, účinná pro rok 2011, konkrétně § 23 bod 3 písm. a) stanoví: „Zjištění základu daně u poplatníků, kteří odpisují majetek metodou komponentního odpisování podle právních předpisů upravujících účetnictví, se vychází z výsledků hospodaření bez vlivu této metody odpisování.“

Ostatní významné rozdíly byly identifikovány na úrovni zásob zejména, co se týče jejich ocenění ve vlastních nákladech (viz kap. č. 3.3.7.) a na úrovni rezerv, kde je zcela odlišný přístup k účetnímu zobrazení tvorby rezervy na budoucí odstranění aktiva a u tvorby rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku, která je dle IFRS na rozdíl od ČÚS zakázána (viz kap. č. 3.3.8.).

Cílem vlastní části disertační práce bylo navržení metodiky konverze účetních dat IFRS (mezinárodní standardy účetního výkaznictví) na účetní data ČÚS (české účetní standardy) pro účely zjištění daňové povinnosti a s ohledem na následující faktory:

- a) užitečnost a spolehlivost konvertovaných dat,
- b) dodržení všech legislativních požadavků a
- c) proveditelnost a časová náročnost konverze.

Co se týče vyhodnocení dosavadních poznatků k dané problematice, lze konstatovat, že odborná literatura se tématem metodiky konverze finančních dat z IFRS na ČÚS prakticky nezabývá. Tato konverze probíhá v praxi u jednotlivých společností v rámci individuálního nastavení parametrů programového vybavení pro vedení účetnictví (např. SAP, Helios a další) a to technikou, kterou tyto systémy umožňují anebo manuálně v rámci aplikace Excel.

Vlastní návrh metodiky konverze finančních dat IFRS na data ČÚS je syntézou poznatků získaných z obsahových analýz a analýzy variant provedení konverze (konverze na úrovni účetních výkazů, konverze na úrovni zůstatků v obrátové předvaze a konverze na úrovni transakcí).

Na základě kvantitativní a kvalitativní analýzy jednotlivých variant konverze byla vyhodnocena pro společnosti s jednoduchou činností a malým počtem operací s rozdílným účetním zobrazením jako nejvhodnější varianta – konverze na úrovni obrátových předvah. Pokud se nepředpokládá, že společnost bude dlouhodobě konvertovat svá data, byla doporučena jako další alternativa – konverze na úrovni účetních výkazů s upozorněním, že společnost nebude moci případné kontrole plně doložit průkaznost účetních záznamů dle ČÚS.



Pro společnosti se značným rozsahem složitých transakcí, s rozdílným účetním zobrazením byla doporučena na základě výsledku vyhodnocení jednotlivých variant – konverze na úrovni jednotlivých transakcí s konstatováním, že pouze tato varianta, jsou – li správně nastaveny parametry konverze, může zajistit splnění všech požadavků definovaných v cíli práce.

Vlastní návrh metodiky konverze byl proveden na úrovni jednotlivých účetních transakcí. Nejprve byl vypracován návrh na klasifikaci transakcí dle jejich dopadu na vykazovaná data, jehož výsledkem bylo stanovení kategorií účetních transakcí s metodickým návodem pro jejich zařazení. Vlastnímu návrhu metodiky konverze předcházela rozsáhlá obsahová analýza účetních transakcí, která vyústila ve výčet transakcí s rozdílným účetním zobrazením s dopadem na výsledek hospodaření a zařazení jednotlivých transakcí do navržených kategorií.

Technické provedení konverze na úrovni jednotlivých transakcí bylo navrženo variantně, tak aby bylo aplikovatelné pro různé programové vybavení pro vedení účetnictví. U „Metody hlavní a pomocné knihy“\* byl nadefinován nejprve algoritmus pro namapování jednotlivých kategorií účetních transakcí do hlavních a pomocných knih IFRS a ČÚS. Poté byly pro každou kategorii transakcí obecně nadefinovány hodnoty a předkontace. Na základě algoritmu konverze byly transakce zaúčtovány do účetního deníku a hlavních a pomocných knih jednotlivých účetních systémů. U „Metody storna“\* spočíval vlastní návrh opět v individuálním přístupu ke konverzi dle jednotlivých kategorií transakcí. Stejně jako u předchozí metody byla graficky znázorněna metodika konverze a transakce zaznamenané dle IFRS s výjimkou transakce kategorie VI., která je relevantní pouze pro ČÚS, byly uvedenou metodou konvertovány, přičemž výsledkem konverze bylo účetní zobrazení dle ČÚS. Předností „Metody hlavní a pomocné knihy“ je oproti „Metodě storna“ vyšší stupeň automatizace konverze – transakce kategorie I., II., a V. lze konvertovat současně se zaznamenáním účetní operace v hlavní knize IFRS. Naopak nevýhodou této metody je skutečnost, že není aplikovatelná na rozdíl od „Metody storna“ v jakémkoliv programu pro vedení účetnictví.

V závěru vlastní části práce je na konkrétních příkladech uveden postup pro sladění vybraných účetních metod tak, aby došlo k odstranění stávajících rozdílů, které vznikly

v minulosti neumožněním volby shodného postupu popř. jeho nevhodnou volbou s ohledem na potřeby konvertovat účetní data.

Jako další perspektivní směr výzkumu, kterému by se chtěla autorka práce věnovat v budoucnosti, se jeví zefektivnění procesu konverze v oblasti sběru dat pomocí technologií založených na značkovacím jazyce pro podniková data – XBRL.

\* vlastní označení metody

## 9 Seznam použité literatury

### Knihy:

1. Adámková D. Účetnictví podle mezinárodních účetních standardů. Praha: Credit PEF ČZU v Praze, 2003. ISBN 80-213-1034-0.
2. Dvořáková, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů IFRS. Brno:Computer Press, 2006. ISBN: 80-251-1085-0
3. International Accounting Standards Committee Foundation. Guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs) ® 2008: London: Buckmans, 2008. 2 799. ISBN 978-1-905590-68-1
4. Kolektiv autorů. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2006 (Dodatek k IFRS 2005 – změny roku 2006). Vydal Svaz účetních se svolením IASCF, 2006. ISBN 80-239-7171-9.
5. Krupová L., Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS 2009. Praha: VOX 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.
6. Kynclová, D:Účetní závěrka v příkladech. Brno: Computer Press, 2006. 80-251-1565-8
7. Loja R. a Vojáčková H. Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. Praha: Nakladatelství Bilance, 2005. ISBN 80-86371-48-4.
8. Nobes, Ch., Parker, R. Comparative International Accounting, Prentice Hall Europe: 1998, 542 s. ISBN 0-13-736463-6.
9. Nobes, Ch. A Conceptual Framework for the Taxable Income of Business, and How to apply it under IFRS. Certified Accountants Educational Trust, London: 2004, ISBN 1-85908-379-8.
10. Pospíšilová M., Mejzlík L. a Velechovská L.: Počítačem integrované řízení podniku. Praha: BOVA POLYGON, 2008. ISBN 978-80-7273-153-4

### Právní normy:

11. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "České účetní standardy pro podnikatele), ve znění pozdějších předpisů.
12. Pokyn č. D – 295 Sdělení MF pro účetní jednotky, které jsou dle §19 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, povinny použít pro účtování

- a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropského společenství, v souvislosti se zjištěním základu daně dle §23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů Č.j.: 39/120 398/2005 - 391
13. Pokyny k vyplnění priznání daní z příjmů právnických osob pro rok 2010
  14. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (Vyhláška)
  15. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (ZOÚ),
  16. Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (ZDP)

### Články v časopisech a sbornících:

17. Adámková, D.: Mezinárodní účetní standardy – Oceňování majetku a závazků v účetnictví. In: Účetnictví, daně a právo v zemědělství, č. 5, Vydavatel Česká zemědělská tiskárna, Praha – 2004, ISSN 1212-9453, s. 25-30.
18. Adámková, D.: Mezinárodní účetní standardy – Prvky účetních výkazů a jejich uznávání v účetnictví. In: Účetnictví, daně a právo v zemědělství, č. 7, Vydavatel Česká zemědělská tiskárna, Praha – 2004, ISSN 1212-9453, s. 12-15.
19. Adámková, D.: Mezinárodní účetní standardy III. – Koncepční rámec finančního účetnictví. In: Účetnictví, daně a právo v zemědělství, roč. V. č. 11, Vydavatel Česká zemědělská tiskárna, Praha – 2003, ISSN 1212-9453, s. 17-23.
20. Hoogendoorn, M. Accounting and taxation in Europe - a comparative overview. European Accounting Review. Vol. 5, Supplement, s. 783 - 794, ISSN 0963-8180.
21. Krupová, L.: Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky - IFRS pro SME. Účetnictví v praxi: odborný měsíčník pro účetní praxi. 2009. sv. XIII, č. 8, s. 36-38, ISSN 1211-7307, 36-38.
22. Mejzlík, L.: Možnosti a rizika konverze českých účetních závěrek na IFRS a jejich počítačové řešení – I. část. In: Controlling, roč. 2006. č. 1, ISSN 1801-6251, s. 9-13.
23. Mejzlík, L.: Možnosti a rizika konverze českých účetních závěrek na IFRS a jejich počítačové řešení – II. část. In: Controlling, roč. 2006. č. 2, ISSN 1801-6251, s. 3-6.
24. Mejzlík, L.: Účetní informační systémy. Využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví. Oeconomica, Praha 2006, ISBN: 80-245-1136-3

## Elektronické monografie a články:

25. Dvořáková, D.: Fair value a její aplikace v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IAS/IFRS). In: Český finanční a účetní časopis, 2006, roč. 1, č. 2, s. 25-38. Dostupné z: [http://cfuc.vse.cz/media/cfuc/2006/cfuc\\_2006-02\\_025.pdf](http://cfuc.vse.cz/media/cfuc/2006/cfuc_2006-02_025.pdf)
26. Ernst & Young (online). Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou. Ministerstvo financí ČR, 2004. Dostupné z [www: www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS\\_CAL\\_Comparison\\_CZ.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf)
27. IFRSs. dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS.htm>
28. Ištvánfyová, J. – Mejzlík, L.: Vykazování podnikových dat v elektronické podobě – XBRL. In: Český finanční a účetní časopis, 2006, roč. 1, č. 2, s. 124-129. Dostupné z [http://cfuc.vse.cz/media/cfuc/2006/cfuc\\_2006-02\\_124.pdf](http://cfuc.vse.cz/media/cfuc/2006/cfuc_2006-02_124.pdf)
29. KPMG\_XBRL – nástroj výkaznictví. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Factsheets/Stranky/XBRL-Future-Way-Business-Reporting.aspx>
30. Mládek, R. Účtování bez účtové osnovy – proč ne převodový můstek. 2009 Dostupné z [www: http://www.gaap.cz/index.php?ln=1&tm=3&om=238&z\\_id=c\\_uctovat-bez-osnovy-2\\_c](http://www.gaap.cz/index.php?ln=1&tm=3&om=238&z_id=c_uctovat-bez-osnovy-2_c)
31. Mládek, R.: Diskuse. Téma: paralelní účetnictví. 2009. Dostupné z: [http://www.gaap.cz/index.php?ln=1&tm=5&om=158&z\\_id=a\\_diskuse\\_c&msg=3480&sl=3480](http://www.gaap.cz/index.php?ln=1&tm=5&om=158&z_id=a_diskuse_c&msg=3480&sl=3480)
32. PriceWaterhouseCoopers (online). IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly. PriceWaterhouseCoopers, 2009. Dostupné z [www: http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.jhtml](http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.jhtml)
33. Vašek, L.: Vývoj projektů IASB a krátce k novým pravidlům IFRS – IFRS 10 až IFRS 13 a novelizace IAS. Dostupné z: [http://www.vox.cz/www/files/vasek\\_libor\\_ifrs\\_update\\_201110.pdf](http://www.vox.cz/www/files/vasek_libor_ifrs_update_201110.pdf)
34. Výbor KAČR pro IFRS: Metodická pomůcka pro audit společnosti připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Dostupné z: [http://www.kacr.cz/Data/files/met\\_pom\\_ifrs.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/met_pom_ifrs.pdf)

## **Materiály z odborných seminářů:**

35. Chrámecká, M: Leasingy IAS 17 – pokročilí. Praha: Business Academy by PriceWaterhouseCoopers, 2011.
36. Loja, R.: Překlopení účetní závěrky z českých předpisů na IFRS, Praha: Controller – Institut, 2010.

## 10 Přílohy

### Příloha č. 1: Seznam standardů IFRS a interpretací SIC/IFRIC účinných pro účetní období 2010

#### ***Přehled IAS:***

**IAS 1** – Zveřejňování účetní závěrky

**IAS 2** – Zásoby

**IAS 7** – Výkazy peněžních toků

**IAS 8** – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

**IAS 10** – Události po rozvahovém dni

**IAS 11** – Smlouvy o zhotovení

**IAS 12** – Daně ze zisku

**IAS 14** – (v roce 2007 nahrazen IFRS 8)

**IAS 16** – Pozemky, budovy a zařízení

**IAS 17** – Leasingy

**IAS 18** – Výnosy

**IAS 19** – Zaměstnanecké požitky

**IAS 20** – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory

**IAS 21** – Dopady změn měnových kurzů

**IAS 23** – Výpůjční náklady

**IAS 24** – Zveřejnění spřízněných stran

**IAS 26** – Penzijní plány

**IAS 27** – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

**IAS 28** – Investice do přidružených podniků

**IAS 29** – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

**IAS 30** – (v roce 2007 nahrazen IFRS 7)

**IAS 31** – Účasti ve společném podnikání

**IAS 32** – Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování

**IAS 33** – Zisk na akcii

**IAS 34** – Mezitímní účetní výkaznictví

**IAS 36** – Snížení hodnoty aktiv

**IAS 37** – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

**IAS 38** – Nehmotná aktiva

**IAS 39** – Finanční nástroje: účtování a oceňování

**IAS 40** – Investice do nemovitostí

**IAS 41** – Zemědělství

#### ***Přehled IFRS:***

**IFRS 1** – První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví

**IFRS 2** – Úhrady vázané na akcie

**IFRS 3** – Podnikové kombinace

**IFRS 4** – Pojistné smlouvy

**IFRS 5** – Dlouhodobá aktiva držena za účelem prodeje a ukončené činnosti

**IFRS 6** – Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů

**IFRS 7** – Finanční nástroje: zveřejňování

**IFRS 8** – Provozní segmenty

***Přehled interpretací SIC:***

**SIC 7** – Zavedení eura

**SIC 10** – Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem

**SIC 12** – Konsolidace – jednotky zvláštního určení

**SIC 13** – Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků

**SIC 15** – Operativní leasingy – pobídky

**SIC 21** – Daně ze zisku – zpětná ziskatelost přeceněných neodepisovatelných aktiv

**SIC 25** – Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejich akcionářů

**SIC 27** – Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu

**SIC 29** – Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb

**SIC 31** – Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby

**SIC 32** – Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky

***Přehled interpretací IFRIC:***

**IFRIC 1** – Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a obdobných závazcích

**IFRIC 2** – Členské podíly ve družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje

**IFRIC 4** – Určení, zda smlouva obsahuje leasing

**IFRIC 5** – Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci

**IFRIC 6** – Závazky vzniklé z účasti na specifických trzích – odpad (likvidace odpadu) z elektrických a elektronických zařízení

**IFRIC 7** – Aplikace přístupu přepracování výkazů podle IAS 29 - Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

**IFRIC 8** – Rozsah působnosti IFRS 2

**IFRIC 9** – Přehodnocení vložených derivátů

**IFRIC 10** – Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv

**IFRIC 11** – IFRS 2: Skupinové transakce a transakce s vlastními akciemi

**IFRIC 12** – Ujednání o koncesovaných službách

**IFRIC 13** – Zákaznické věrnostní programy

**IFRIC 14** – Předplacení požadovaného minimálního financování

**IFRIC 15** – Smlouvy o výstavbě nemovitostí

**IFRIC 16** – Zajištění čisté investice v zahraniční jednotce

**IFRIC 17** – Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům

**IFRIC 18** – Převod aktiv od zákazníků

*Zdroj: IFRSs. dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS.htm>*



## Příloha č. 2 Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty dle ČÚS

### Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty dle ČÚS – druhové členění

- I. Tržby za prodej zboží
  - A. Náklady vynaložené na prodané zboží
  - + Obchodní marže
- II. Výkony
  - II.
    - 1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb
    - 2. Změna stavu zásob vlastní činnosti
    - 3. Aktivace
  - B. Výkonová spotřeba
    - B.
      - 1. Spotřeba materiálu a energie
      - 2. Služby
    - + Přidaná hodnota
  - C. Osobní náklady
    - C.
      - 1. Mzdové náklady
      - 2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva
      - 3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
      - 4. Sociální náklady
  - D. Daně a poplatky
  - E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu
  - III.
    - 1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
    - 2. Tržby z prodeje materiálu
- F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
  - F.
    - 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
    - 2. Prodaný materiál
- G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období
- IV. Ostatní provozní výnosy
- H. Ostatní provozní náklady
- V. Převod provozních výnosů
- I. Převod provozních nákladů
  - \* Provozní výsledek hospodaření
- VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- J. Prodané cenné papíry a podíly
- VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
  - VII.
    - 1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
    - 2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů
    - 3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku

- VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- K. Náklady z finančního majetku
- IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
- L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
- M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
- X. Výnosové úroky
- N. Nákladové úroky
- XI. Ostatní finanční výnosy
- O. Ostatní finanční náklady
- XII. Převod finančních výnosů
- P. Převod finančních nákladů
  - \* Finanční výsledek hospodaření
- Q. Daň z příjmů za běžnou činnost
  - Q.
  - 1. - splatná
  - 2. - odložená
  - \*\* Výsledek hospodaření za běžnou činnost
- XIII. Mimořádné výnosy
- R. Mimořádné náklady
  - S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti
  - S.
  - 1. - splatná
  - 2. - odložená
  - \* Mimořádný výsledek hospodaření
- T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
  - \*\*\* Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
  - \*\*\*\* Výsledek hospodaření před zdaněním

*Zdroj: Příloha č. 2 Vyhlášky č. 500/ 2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů*

---

## Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty dle ČÚS – účelové členění

I. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb

A. Náklady prodeje

\* Hrubý zisk nebo ztráta

B. Odbytové náklady

C. Správní režie

II. Jiné provozní výnosy

D. Jiné provozní náklady

\* Provozní výsledek hospodaření

III. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů

E. Prodané cenné papíry a podíly

IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku

IV.

1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem

2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů

3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku

V. Výnosy z krátkodobého finančního majetku

F. Náklady z finančního majetku

VI. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů

G. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů

H. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti

VII. Výnosové úroky

I. Nákladové úroky

VIII. Ostatní finanční výnosy

J. Ostatní finanční náklady

IX. Převod finančních výnosů

K. Převod finančních nákladů

\* Finanční výsledek hospodaření

L. Daň z příjmů za běžnou činnost

L.

1. - splatná

2. - odložená

\*\* Výsledek hospodaření za běžnou činnost

X. Mimořádné výnosy

M. Mimořádné náklady

N. Daň z příjmů z mimořádné činnosti

N.

1. - splatná

2. - odložená

\* Mimořádný výsledek hospodaření

O. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům

\*\*\* Výsledek hospodaření za účetní období

\*\*\*\* Výsledek hospodaření před zdaněním

Zdroj: Příloha č. 3 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

## 11 Seznam vybraných pojmů a zkratek

**CEBS** (Committee of European Banking Supervisors) je nezávislá poradní skupina pro bankovní dohled v Evropské unii.

**ČÚS** (České účetní standardy) – pod pojmem české účetní standardy jsou v práci zahrnuty základní předpisy pro úpravu účetnictví v ČR<sup>50</sup>:

- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

**DZ** – daňový základ

**Eurostat** je statistickým úřadem Evropské unie, který je přímo podřízený Evropské komisi.

**Fair value** (reálná hodnota) je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum či vyrovnán závazek (detaily viz kap. 3.2.2).

**HK** – hlavní kniha

**IAS** – (International accounting standards/ Mezinárodní účetní standardy). Celosvětově platné účetní standardy upravující vykazování finančních dat – účetní závěrku a její přílohu. Byly vydávány v letech 1973 až 2001 Výborem pro mezinárodní účetní standardy viz IASC.

**IASB** (International Accounting Standards Board/Rada pro mezinárodní standardy účetního výkaznictví), nástupce IASC. Standardy nově vydávané IASB již nejsou označovány jako IAS, ale IFRS. Standardy vytvořené před zahájením činnosti IASB (IAS) zůstávají v platnosti a jsou nadále (i po provedených úpravách) označovány jako IAS.

**IASC** (International Accounting Standards Committee/ Výbor pro vydávání mezinárodních účetních standardů), v roce 2001 byl nahrazen IASB. Standardy vydávané IASC byly (a jsou) nadále označeny zkratkou IAS.

**IFRS** - International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Celosvětově platné účetní standardy upravující vykazování finančních dat - účetní závěrku a její přílohu. Jsou vydávány Radou pro mezinárodní účetní standardy viz IASB.

**Impairment** – snížení hodnoty aktiva v důsledku zhoršení budoucího ekonomického prospěchu, který poplyne z aktiva.

**Konverze** (z lat. con – versio) znamená obecně změnu, proměnu, obrácení.

<sup>50</sup> V disertační práci se pojem české účetní standardy využívá pro označení komplexní právní úpravy účetnictví v ČR a to z důvodu, že se jedná o zavedený pojem.

**Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)**, anglicky International Financial Reporting Standards, je soubor standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB), anglicky International Accounting Standards Board, upravující sestavování a prezentaci finančních výkazů účetní závěrky.

**PK** – pomocná kniha

**SME** (Small and Medium Enterprise) – malé a střední podniky

**Storno** – zrušení původního účetního zápisu:

- Úplné storno je provedení účetního zápisu na opačných stranách týchž účtů, na které byl proveden původní účetní zápis.
- Záporné storno je provedení účetního zápisu se znaménkem mínus na stejných stranách účtů, na které byl proveden původní účetní zápis.

**True and fair view** (princip poctivého a věrného zobrazení) je požadavek kladený na účetní data, aby věrně a “pravdivě” zobrazovaly ekonomickou realitu.

**VH** – výsledek hospodaření

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

**XBRL** (eXtended Business Reporting Language) je oborově zaměřená nástavba založená na XML, určená pro výměnu podnikových dat.

**XML** (Extensible Markup Language) je obecný značkovací jazyk. Umožňuje snadné vytváření konkrétních značkovacích jazyků (tzv. aplikací) pro různé účely a různé typy dat.

**ZDP** - Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

**Značkovací jazyk** (Markup Language) je jazyk, jehož zdrojový text obsahuje současně jak vlastní text, tak instrukce pro jeho zpracování.

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

## 12 Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Stupně vazby mezi daňovým systémem a účetním výkaznictvím

Obrázek č. 2: Účetní systém podle zákona o účetnictví

Obrázek č. 3: Rozdíl mezi HTML a XML/XBRL

Obrázek č. 4: Sběr dat a výkaznictví

## 13 Seznam schémat

Schéma č. 1: Konverze na úrovni účetních výkazů

Schéma č. 2: Konverze na úrovni zůstatků účtů (v obratové předvaze)

Schéma č. 3: Konverze na úrovni transakcí (v paralelních hlavních knihách)

Schéma č. 4: Rozhodovací strom

Schéma č. 5: Znázornění „Metody hlavní a pomocné knihy“

Schéma č. 6: Účetní zobrazení transakcí kategorie I. v účetních knihách

Schéma č. 7: Účetní zobrazení transakcí kategorie II. v účetních knihách

Schéma č. 8: Účetní zobrazení transakcí kategorie III. v účetních knihách

Schéma č. 9: Účetní zobrazení transakcí kategorie IV. v účetních knihách

Schéma č. 10: Účetní zobrazení transakcí kategorie V. v účetních knihách

Schéma č. 11: Účetní zobrazení transakcí kategorie VI. v účetních knihách

Schéma č. 12: Znázornění „Metody storna“

Schéma č. 13: Účetní zobrazení transakcí kategorie I. v účetních knihách

Schéma č. 14: Účetní zobrazení transakcí kategorie II. v účetních knihách

Schéma č. 15: Účetní zobrazení transakcí kategorie III. v účetních knihách

Schéma č. 16: Účetní zobrazení transakcí kategorie IV. v účetních knihách

Schéma č. 17: Účetní zobrazení transakcí kategorie V. v účetních knihách

Schéma č. 18: Účetní zobrazení transakcí kategorie VI. v účetních knihách

Schéma č. 1: Konverze na úrovni účetních výkazů

Schéma č. 2: Konverze na úrovni zůstatků účtů (v obratové předvaze)

Schéma č. 3: Konverze na úrovni transakcí (v paralelních hlavních knihách)

Schéma č. 4: Rozhodovací strom

Schéma č. 5: Znázornění „Metody hlavní a pomocné knihy“

Schéma č. 6: Účetní zobrazení transakcí kategorie I. v účetních knihách

Schéma č. 7: Účetní zobrazení transakcí kategorie II. v účetních knihách

Schéma č. 8: Účetní zobrazení transakcí kategorie III. v účetních knihách

Schéma č. 9: Účetní zobrazení transakcí kategorie IV. v účetních knihách

Schéma č. 10: Účetní zobrazení transakcí kategorie V. v účetních knihách

Schéma č. 11: Účetní zobrazení transakcí kategorie VI. v účetních knihách

Schéma č. 12: Znázornění „Metody storna“

Schéma č. 13: Účetní zobrazení transakcí kategorie I. v účetních knihách

Schéma č. 14: Účetní zobrazení transakcí kategorie II. v účetních knihách

Schéma č. 15: Účetní zobrazení transakcí kategorie III. v účetních knihách

Schéma č. 16: Účetní zobrazení transakcí kategorie IV. v účetních knihách

Schéma č. 17: Účetní zobrazení transakcí kategorie V. v účetních knihách

Schéma č. 18: Účetní zobrazení transakcí kategorie VI. v účetních knihách

## 14 Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Bodová škála hodnotících kritérií .....
Tabulka č. 2: Klasifikace transakcí dle jejich dopadu na vykazovaná data.....
Tabulka č. 3: Identifikace, analýza a klasifikace transakcí s rozdílným účetním zobrazením .....
Tabulka č. 4. Vyhodnocení variant provedení konverze u společností s nevýznamným obratem a malým počtem transakcí s rozdílným účetním zobrazením .....
Tabulka č. 5. Vyhodnocení variant provedení konverze u společností s významným obratem a velkým počtem transakcí s rozdílným účetním zobrazením .....
Tabulka č. 6: Algoritmus namapování transakcí do účetních knih (hlavních a pomocných).....
Tabulka č. 7: Parametry účetního zobrazení transakcí I – VI. v účetních knihách
Tabulka č. 8: Účetní zobrazení transakcí kategorie I. v účetním deníku.....
Tabulka č. 9: Účetní zobrazení transakcí kategorie II. v účetním deníku.....
Tabulka č. 10: Účetní zobrazení transakcí III. v účetním deníku .....
Tabulka č. 11: Účetní zobrazení transakcí kategorie IV. v účetním deníku.....
Tabulka č. 12: Účetní zobrazení transakcí kategorie V. v účetním deníku .....
Tabulka č. 13: Účetní zobrazení transakcí kategorie VI. v účetním deníku.....
Tabulka č. 14: Účetní zobrazení transakcí kategorie I. v účetním deníku.....
Tabulka č. 15: Účetní zobrazení transakcí kategorie II. v účetním deníku.....
Tabulka č. 16: Účetní zobrazení transakcí kategorie III. v účetním deníku .....
Tabulka č. 17: Účetní zobrazení transakcí kategorie IV. v účetním deníku.....
Tabulka č. 18: Účetní zobrazení transakcí kategorie V. v účetním deníku .....
Tabulka č. 19: Účetní zobrazení transakcí kategorie VI. v účetním deníku.....



Tabulka č. 20: Přehled transakcí, u kterých lze použít variantní postup/ metodu ..	
Tabulka č. 21: Odpisový plán dle IFRS – budova .....	
Tabulka č. 22: Odpisový plán dle IFRS – výtah .....	
Tabulka č. 23: Původní odpisový plán dle ČÚS – budova včetně výtahu .....	
Tabulka č. 24: Odpisový plán dle ČÚS – budova .....	
Tabulka č. 25: Odpisový plán dle ČÚS – výtah .....	
Tabulka č. 26: Odpisový plán dle IFRS .....	
Tabulka č. 27: Původní odpisový plán dle ČÚS .....	
Tabulka č. 28: Upravený odpisový plán dle ČÚS .....	