

Bakalářský studijní  
program:

**Ekonomika a management**

Studijní obor:

**Účetnictví a finanční řízení podniku**

# **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - přechod účetní závěrky podle českých účetních pravidel na IFRS.**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor:

**Renáta JANKUROVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Martina JANOUŠKOVÁ, FCCA

**Znojmo, 2013**

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – přechod účetní závěrky podle českých účetních pravidel na IFRS“ vypracovala samostatně. Veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Praze dne 29. listopadu 2013

.....

Renáta JANKUROVÁ

## **Poděkování**

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Martině Janouškové, FCCA za odborné vedení, za pomoc a rady při zpracování této bakalářské práce.



## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	<b>Renáta JANKUROVÁ</b>
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	<b>Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - přechod účetní závěrky podle českých účetních pravidel na IFRS.</b>
Název (v angličtině)	<b>International Financial Reporting Standards: Transition of Financial Statement from Czech Accounting Standards to IFRS</b>

Zásady pro vypracování:

### Cíl práce:

Cílem této bakalářské práce je analyzovat přechod účetní závěrky podle českých účetních pravidel na účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů (IFRS), aplikovat teoretické znalosti na účetní závěrku konkrétního podniku a zjistit rozsah rozdílů českého účetnictví oproti účetnictví podle mezinárodních standardů v praxi.

### Postup práce:

1. Charakteristika IFRS jako účetního systému, jeho historie a přehled základních konceptů a definic.
2. Analýza jednotlivých metod vedení účetnictví podle české legislativy ve zvoleném podniku.
3. Identifikace aktiv, pasiv, nákladů a výnosů, které odpovídají definici mezinárodních účetních standardů a aplikace metod vyžadovaných mezinárodními účetními standardy ve zvolené účetní jednotce.
4. Úprava českých účetních výkazů o rozdílné položky.
5. Sestavení účetní závěrky podle mezinárodních účetních standardů.

Použité metody:

Deskripce, analýza, komparace, aplikace, výpočty.

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFR*, 1. vydání. Praha: Nakladatelství ASPI Wolters Kluwer, 2008. 307 s. ISBN: 978-80-7357-366-9
2. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*, 2. vydání. Praha: Nakladatelství BIZBOOKS, 2008. 344 s. ISBN 978-80-251-1950-1
3. JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mez. standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2011 - v příkladech*, 1. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9
4. MACKENZIE, Bruce, et al. *WILEY Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2012* [online]. Hoboken (New Jersey): John Wiley & Sons, Inc., 2012. 1069 s. <http://www.google.cz/books> ISBN 978-0470-92399-3
5. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2012*, 12. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. 1095 s. ISBN 978-80-7263-714-0

Datum zadání bakalářské práce: duben 2012

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2013

L.S.

  
Renáta JANKUROVÁ  
student

  
doc. Ing. Milan HRDÝ, Ph.D.  
garant studijního oboru

  
Ing. Martina JANOUŠKOVÁ, FCCA  
vedoucí bakalářské práce

  
prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.  
rektor SVŠE Znojmo

## **Abstrakt**

Tato bakalářská práce „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – přechod účetní závěrky podle českých účetních pravidel na IFRS“ je zaměřena na proces sestavení účetní rozvahy podle IFRS úpravou rozvahy sestavené podle ČÚP.

Teoretická část uvádí obecné informace o procesu harmonizace účetních systémů, přibližuje koncepční rámec IFRS a charakterizuje postup pro první aplikaci IFRS.

Praktická část je ukázkou výpočtů úprav modelových položek sestavených podle pravidel těchto dvou systémů, která analyzuje jednotlivé rozdíly mezi rozvahou sestavenou podle ČÚP a IFRS v rámci majetku a leasingu.

Klíčová slova: Rozvaha, účetní závěrka, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, koncepční rámec, české účetní standardy, leasing a nehmotná aktiva.

## **Abstract**

This bachelor thesis “International Financial Reporting Standards – transformation of financial statements in accordance with the Czech accounting rules to IFRS” is focused on the process of compiling the statement of financial position according to IFRS by editing the balance sheet, which was prepared according to CAS.

The theoretical section presents general information about the accounting system harmonization, introducing conceptual framework of IFRS and characterizes the procedures of first application of IFRS.

The practical section is an example of selected items, which are recalculated and then compiled according to the rules of these two accounting systems, which analyzes the difference between the statements of financial position prepared by CAS and IFRS within assets and leasing.

Keywords: Statement of financial position, Financial statements, International Financial Reporting Standards, Conceptual Framework, Leases and Intangible assets.

# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b> .....	9
<b>2</b>	<b>Cíl práce a metodika</b> .....	10
<b>3</b>	<b>Teoretická část</b> .....	11
<b>3.1</b>	<b>Mezinárodní standardy účetního výkaznictví</b> .....	11
3.1.1	Celosvětová harmonizace.....	11
3.1.2	Harmonizace v Evropě.....	12
<b>3.2</b>	<b>Organizace a charakteristika IFRS</b> .....	12
<b>3.3</b>	<b>Koncepční rámec</b> .....	14
3.3.1	Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.....	14
3.3.2	Základní prvky účetní závěrky.....	15
3.3.3	Oceňovací základny.....	16
3.3.4	Krátkodobé/dlouhodobé rozlišení aktiv a závazků.....	17
<b>3.4</b>	<b>IFRS 1 – První aplikace IFRS</b> .....	17
<b>3.5</b>	<b>Účetní závěrka</b> .....	18
<b>3.6</b>	<b>Leasing</b> .....	20
3.6.1	Leasing v ČÚP.....	20
3.6.2	Leasing podle IFRS.....	21
<b>3.7</b>	<b>Nehmotná aktiva IAS 38</b> .....	22
3.7.1	Nehmotná aktiva v ČÚP.....	22
3.7.2	Nehmotná aktiva podle IFRS.....	23
<b>3.8</b>	<b>Snížení hodnoty aktiv IAS 36</b> .....	26
3.8.1	Snížení hodnoty aktiv v ČÚP.....	26
3.8.2	Snížení hodnoty aktiv podle IFRS.....	27
<b>4</b>	<b>Praktická část</b> .....	29
<b>4.1</b>	<b>Charakter společnosti</b> .....	29
4.1.1	Převod účetních výkazů z Oracle.....	30

4.1.2	Převod účetní závěrky.....	30
<b>4.2</b>	<b>Leasing</b> .....	<b>31</b>
4.2.1	Účtování finančního leasingu v ČÚP.....	31
4.2.2	Účtování finančního leasingu v IFRS .....	32
4.2.3	Akontace v rámci leasingu .....	36
<b>4.3</b>	<b>Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky</b> .....	<b>39</b>
4.3.1	Účtování dlouhodobého nehmotného majetku v ČÚP.....	39
4.3.2	Účtování dlouhodobého nehmotného majetku v IFRS .....	40
<b>4.4</b>	<b>Snížení hodnoty aktiv</b> .....	<b>44</b>
4.4.1	Účtování snížení hodnoty aktiv v ČÚP .....	44
4.4.2	Účtování Snížení hodnoty aktiv v IFRS.....	45
<b>5</b>	<b>Závěr</b> .....	<b>50</b>
<b>6</b>	<b>Seznam použité literatury</b> .....	<b>52</b>
<b>7</b>	<b>Přílohy</b> .....	<b>54</b>

# 1 Úvod

Pokud bychom chtěli vysvětlit základní funkci či význam účetnictví, můžeme říci, že se jedná o rozsáhlý informační systém, který zachycuje všechny informace o stavu a pohybu majetku účetní jednotky k určitému datu, a ty sumarizuje do přehledné podoby. Základní funkcí účetnictví je poskytnout svým uživatelům věrný a poctivý obraz o ekonomické realitě.

V zájmu rozvoje globální ekonomiky se začala věnovat mimořádná pozornost harmonizaci účetnictví. Odlišná účetní pravidla jednotlivých zemí vedou k tomu, že účetní výkazy obdobných společností podnikajících v různých zemích mohou být jen obtížně porovnatelné. Harmonizace účetnictví má za cíl umožnit lepší srovnatelnost závěrek účetních jednotek, a tím poskytnout investorům a obchodním partnerům kvalitnější informace pro jejich rozhodování.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví International Financial Reporting Standards (IFRS) byly vytvořeny, aby sloužily pro sladění obsahů a struktur účetních závěrek. Cílem je, aby se stejné transakce v účetní závěrce různých subjektů projevíly stejným způsobem bez ohledu na to, ve kterém státě byla účetní závěrka sestavena. V souladu s účetními standardy jsou účetní povinni volit postup, který vede k věrnému a pravdivému zobrazení finanční situace podniku. Pro společnosti podnikající v České republice znamenají IFRS řešení, jak získat důvěryhodnost při zveřejňování svých výsledků na kapitálových trzích.

V dnešní době jsou světově známé dva hlavní účetní systémy. Systém používaný mimo jiné v Evropě je již zmíněný IFRS. Druhý systém používají Spojené státy americké a tvoří ho US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). Systém US GAAP se v některých aspektech stále pokládá za propracovanější než systém IFRS. Lze říci, že filozofie a přístup, jakým se jednotlivé problémy řeší pomocí IFRS a US GAAP, je odlišný. IFRS definují hlavní účetní principy, ale problematika podrobných účetních pravidel respektující tyto principy zaleží na účetní jednotce. Pro US GAAP platí, že jde o složitý účetní systém, který obsahuje podrobně vyjmenované návody, jak jednotlivá účetní pravidla aplikovat.



## 2 Cíl práce a metodika

Cílem této bakalářské práce je přiblížit základní informace o účetním systému mezinárodních účetních standardů využívaných v současnosti v rámci Evropské unie a podat srozumitelný návod pro aplikaci zásad Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS na účetní závěrku podle českých účetních pravidel. Dále pak přiblížení rozdílů, které jsou ve finančních výkazech podle českých účetních pravidel a IFRS zřejmé, a to z důvodu povinnosti uplatnit příslušná pravidla.

V teoretické části práce využívám metodu deskripce. V této části se zabývám popisem vybraných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, předkládám přehled základních pojmů a definuji jednotlivé položky, kterých se problematika rozdílného účetního vykazování týká. Dále poskytuji informace ohledně historie IFRS a Koncepčního rámce IFRS, který se stal klíčovým pro porozumění Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Teoretické znalosti jsou výsledkem čerpání z odborné literatury, jako jsou zákony a vyhlášky a odborné publikace, které poskytují přehledný souhrn rozdílů mezi pravidly platnými v IFRS a českou účetní legislativou.

V praktické části využívám zejména metodu analýzy. V této části bakalářské práce rozebírám stav vybraných položek rozvahy navržené společnosti a metody, které byly aplikované na různé položky v účetnictví dané společnosti. Standardy vybrané pro úpravy jsem zvolila z důvodu nejvýznamnějších rozdílů, s kterými jsem se ve své praxi zatím setkala.

Následně zjišťuji a zpracovávám vybrané odlišnosti v oblasti leasingu, nehmotných aktiv a snížení jejich hodnoty, pro které je nutná úprava z účetních výkazů sestavených podle ČÚP tak, aby výsledkem byla rozvaha sestavená podle pravidel IFRS.

## **3 Teoretická část**

### **3.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

V rámci zemí Evropské unie tvoří soubor účetních standardů uznávaných a podporovaných světovými burzami, na kterých obchodují nadnárodní společnosti s cennými papíry.

#### **3.1.1 Celosvětová harmonizace**

Harmonizace účetnictví je v současnosti tím nejdůležitějším krokem ve světě finančního vykazování. Zákonem předepsaná pravidla finančního vykazování v jednotlivých zemích není možné použít pro objektivní finanční rozhodování velkých zahraničních investorů. Základním důvodem vytvoření systémů finančního vykazování (resp. účetních standardů) byl požadavek, aby byly finanční informace přizpůsobené a transformované na úroveň a obsah mezinárodně srozumitelných a srovnatelných údajů. Velkou roli hraje i odlišná regulace účetnictví, která plyne z právního systému v dané zemi.

V současnosti můžeme mluvit o harmonizaci pomocí dvou základních souborů účetních metod finančního vykazování. První jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a americká varianta všeobecných účetních standardů s názvem US GAAP. Lze říci, že filozofie a přístup, jakým se jednotlivé problémy řeší pomocí standardů a amerických všeobecných účetních pravidel, je málo odlišná. IFRS neobsahují tak detailní popis účetních postupů pro jednotlivé účetní oblasti jako americké účetní standardy.

US GAAP představuje soubor všeobecně uznávaných standardů a řadí se do skupiny anglosaských účetních modelů (zásad). Pomocí tohoto systému společnosti informují především investory, držitele akcií a dluhopisů a další skupiny, které operují na rozvinutém trhu. US GAAP jsou složité a obsahují podrobně vyjmenované návody, jak tato pravidla aplikovat. Oproti tomu IFRS nespecifikují účetní úpravy tak jasně a konkrétně jako US GAAP a poskytují prostor pro vlastní úsudek uživatele při jejich aplikaci.

### 3.1.2 Harmonizace v Evropě

Pro dosažení volného pohybu zboží, práce a kapitálu si Evropská unie (dále jen EU) stanovila za cíl vytvořit v hospodářské oblasti jednotné podnikatelské prostředí včetně harmonizace daňového systému a ostatních právních norem o kapitálových společnostech. Nástroji této harmonizace se staly směrnice (direktivy) EU, které jsou závazné pro všechny členské státy v tom smyslu, že každá země musí tyto direktivy akceptovat při vytváření svého právního systému. Pro oblast účetnictví byly v rámci EU vypracovány tři základní směrnice, které v současnosti tvoří jakýsi kodex účetní legislativy Evropské unie.

*„Nejvýznamnější směrnicí v oblasti účetnictví je tzv. **čtvrtá směrnice**, která se týká sestavování ročních účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností. V této směrnici jsou nejvíce patrné kompromisy mezi kontinentálním a anglosaským přístupem.“<sup>1</sup> **Sedmá směrnice** určuje pravidla pro sestavování konsolidované účetní závěrky a ukládá i povinnost jejího zveřejnění. **Osmá směrnice** pojednává o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek a udává požadavky kladené na osoby, které chtějí získat oprávnění auditora a vykonávat povinné ověřování účetních výkazů.*

Způsoby regulace účetnictví v EU pomocí direktiv má své výhody i nevýhody. Finanční výkazy prezentované individuálními účetními jednotkami v rámci EU jsou ale připravené podle účetních metod národních účetních legislativ, a tím přetrvává problém s požadovaným srovnáním účetních informací.

### 3.2 Organizace a charakteristika IFRS

Historie mezinárodních standardů účetního výkaznictví sahá do roku 1972, kdy byly na zasedání Světového kongresu účetních (World Congress of Accountants) v Sydney vzneseny návrhy na vytvoření Výboru pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee) IASC, který byl následně založen v roce 1973.

---

<sup>1</sup> BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků.* Praha: Aspi, 2008, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9. str. 14

Prvotní standardy byly zaměřeny na vznik základních pravidel. Výsledkem byla kritika jejich přílišného rozsahu ve snaze o zakomponování různých účetních metod užívaných v jednotlivých zemích. V roce 2001 výbor zanikl a jeho funkci převzala Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Board) IASB. Při aplikaci IFRS vznikají v praxi otázky ohledně vykazování majetku, závazků, výnosů a nákladů. Tyto otázky řeší Výbor pro interpretaci mezinárodního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee) IFRIC, který vznikl v roce 2002.

V dnešní době se pojem IFRS užívá ve dvou významech. Prvním významem značí sérii nových standardů, název se užívá od roku 2002, vydaných IASB (dnes IFRS 1 až IFRS 13). Název IFRS zdůrazňuje skutečnost, že standardy nejsou zaměřené na běžné účtování (accounting), ale na vykazování (reporting). Druhý význam značí společný název pro celý účetní systém, tedy dokumenty vydané jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) od roku 2002 a Mezinárodní účetní standardy International Accounting Standards (IAS). IAS standardů je 41 a vznikly během působení IASC. Dále se pod tímto názvem značí interpretace vydané Výborem pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) a též vydané Stálým interpretačním výborem (Standing Interpretation Committee) SIC do roku 2002. Některé IAS standardy byly již zrušeny nebo sloučeny s jinými standardy. Mnoho z nich je pořád v platnosti, pouze byly v průběhu času novelizovány.

Tím, že vzrůstá počet společností obchodujících na evropských burzách, nabývají i tyto standardy na důležitosti a významu. Standardy IFRS nepodléhají zákonům z oblasti daní a dalších neúčetních oblastí. Závaznou formu přebírají až v okamžiku zanesení do právního systému státu a zákonu o účetnictví. V České republice je pro společnosti, které mají cenné papíry kótované na veřejně obchodovatelných burzách, jejich užití povinné ze Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví §19a a §23a při přípravě samostatné i konsolidované účetní závěrky.

### 3.3 Koncepční rámec

„Obecně lze Koncepční rámec považovat za teoretické východisko pro zajišťování regulace, standardizace a harmonizace účetnictví. Za hlavní cíle Koncepčního rámce lze považovat pojmové sjednocení výrazů používaných u vydávaných standardů, vytvoření rámce oceňování a postupné přibližování, harmonizování právních předpisů jednotlivých zemích s mezinárodními standardy.“<sup>2</sup>

Jeho hlavní význam je v definování pojmů, které se užívají v IFRS. Na něj navazují jednotlivé standardy, ze kterých každý řeší konkrétní problematiku.

Zabývá se cílem účetní závěrky, základními předpoklady a kvalitativními charakteristikami, jakými jsou relevantnost a spolehlivost, majetek, závazky, výnosy a náklady, včetně definic a kritérií vykazování. Kromě toho se koncepční rámec věnuje všeobecnému oceňování majetku a závazků, jako i koncepcí kapitálu a koncepcí zachování vlastního kapitálu. Koncepční rámec je výchozím bodem při absenci konkrétního návodu pro účetní ošetření konkrétní transakce.

Jedním z nároků, které klade na sestavení účetní závěrky, je *accrual concept* - **akruální báze**, kde náklady a výnosy se promítnou do období, které s nimi věčně a časově souvisí. Způsob použitých metod předpokládá *going concern* tzv. **neomezené trvání činnosti podniku**, kdy podniku nehrozí zánik, ale vedení odhaduje, že podnik bude schopen vykonávat svou činnost i v dohledné budoucnosti.

#### 3.3.1 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Koncepční rámec vymezuje kvalitativní charakteristiky účetní závěrky. Mezi ty základní patří:

- **Relevance** – informace významné a důležité, obsahují schopnost ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů. Důležité, přímo zásadní, je poskytnout tyto informace včas.

---

<sup>2</sup>BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZER, Vladimír. *Účetnictví I*. 3. přepracované a rozšířené vydání, Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2006. 495 s. ISBN 978-80-86716-45-9., str. 43

- **Důvěryhodné zobrazení** – potřeba prezentovat věrohodné informace, zobrazující skutečnost, nesmí být podstatně chybné nebo předpojaté, důraz se klade na úplnost zpracování, při práci s odhady je potřebná míra opatrnosti.

Rozvíjející kvalitativní charakteristiky byly odsouhlaseny následovně:

- **Srovnatelnost** – snaha o schopnost porovnání účetních výsledků z hlediska času nejen v rámci účetní jednotky, ale porovnání výsledků s jinými účetními jednotkami.
- **Ověřitelnost** – vyjadřuje potřebu usilovat o zajištění věrné prezentace informací účetní závěrky.
- **Včasnost** – poukazuje na důležitost včasných informací hlavně v procesu rozhodování. Čím je informace starší, tím je méně užitečná.
- **Srozumitelnost** – informace se vykazují podle vztahu k uživatelům účetní závěrky. Předpokládá se, že mají odpovídající přehled a mají schopnost zkoumat předložené informace. Ty by měly mít jasnou a logickou strukturu.<sup>3</sup>

### 3.3.2 Základní prvky účetní závěrky

Definici přístupu k základním prvkům účetní závěrky můžeme vyjádřit jako:

**Aktivum** „je zdroj kontrolovaný jednotkou v důsledku minulých událostí a očekává se u něho plynutí budoucích ekonomických užiteků do jednotky.

**Závazek** je současný závazek, který je důsledkem minulé události, a je pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok hotovosti představující ekonomický užitek.“<sup>4</sup>

**Vlastní kapitál** je definován jako zbytková hodnota na aktivech účetní jednotky, která zůstane po odečtení jejich závazků.

<sup>3</sup> BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků.* Praha: Aspi, 2008, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9. str. 24-25

<sup>4</sup> JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mez. standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2011 - v příkladech*, 1. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9., str. 184-186

**Výnosy** jsou zvýšení ekonomického prospěchu pomocí tržeb, které se vztahují k běžné činnosti podniku, a přírůstků, které se projeví jako zvýšení vlastního kapitálu, kde není zohledněn vklad vlastníků do kapitálu.

**Náklady** znázorňují snížení ekonomického prospěchu a jejich členění je analogické jako u výnosů. Náklady, které se vztahují k běžné činnosti, a úbytky, pro vyjádření snížení vlastního kapitálu. Neprojeví se v nich výběr vlastníka z tohoto kapitálu.

**Zisky a ztráty** jsou ostatní příjmy nebo ztráty, které zvyšují nebo snižují hodnotu majetku a bezpodmínečně nemusí souviset s běžnou činností podniku.

### 3.3.3 Oceňovací základny

Problematika oceňování majetku a závazků nabývá na důležitosti. Nejen praktické schopnosti, ale i teoretické znalosti jsou potřebné pro správné ocenění. Ocenění provádí účetní jednotka sama a je povinna zvolit tu oceňovací základnu, kterou dodrží základní účetní zásady. IFRS otázku oceňování charakterizuje v Koncepčním rámci. Tyto metody však představují jen obecný základ pro oceňování.

Rozeznáváme čtyři základní oceňovací základny:

- **historické náklady** – představují hodnotu vynaloženou na získání aktiva v době pořízení, vztahují se k pořizovací ceně v ČÚP.
- **běžná cena** – je hodnota vynaložená v současné době za účelem získání totožného aktiva, v ČÚP se vztahuje k reprodukční ceně.
- **realizovatelná (vypořádací) hodnota** – uvádí odhad hodnoty, kterou je možné získat v okamžiku prodeje aktiva pomocí běžného vyřazení, nebo hodnota vypořádací, jako nediskontovaná částka na vyrovnaní závazku. V ČÚP je u aktiv hodnota pojímaná obdobně.
- **současná hodnota** – rovná se současné diskontované hodnotě, očekávaných budoucích peněžních toků v čisté hodnotě vycházející z aktiva nebo poskytnutých na srovnání závazku<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> FICBAUER, Jiří; FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. aktualizované vydání. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6. str.43

Koncepční rámec neobsahuje pátou oceňovací základnu v podobě reálné hodnoty (fair value), o které pojednává IFRS 13 Oceňování reálné hodnoty.

### **3.3.4 Krátkodobé/dlouhodobé rozlišení aktiv a závazků**

Základní kritéria, která jsou stanovená standardem, člení aktiva a závazky na dlouhodobé či krátkodobé. O tom, jak se budou položky vykazovat, rozhoduje společnost. Standard IAS 1 definuje krátkodobé složky tímto vymezením:

- spotřeba majetku nebo úhrada dluhu je očekávaná v průběhu jednoho běžného provozního cyklu,
- aktivum nebo závazek jsou drženy s cílem dalšího obchodování,
- uplatnění aktiv nebo splacení závazků nastane v období následujících dvanácti měsíců,
- peníze, kde by nebyla uvalená blokáce pro úhradu dluhů po období dvanácti měsíců po uplynutí účetního období, kde obdobně platí stejné pravidlo pro odložení závazků.<sup>6</sup>

Všechny ostatní položky majetku a závazků se považují z pohledu IFRS za dlouhodobé.

## **3.4 IFRS 1 – První aplikace IFRS**

Pro první aplikaci účetních standardů podniku je klíčem standard IFRS 1. V případě, že se firma rozhodne sestavit účetní závěrku v souladu s IFRS, najde zde přesné požadavky na vypracování závěrky v souladu s IFRS. Standard IFRS 1 je povinný pro účetní jednotky, které zveřejňují své účetní výkazy sestavené podle IFRS poprvé. Pro sestavení zahajovací rozvahy k datu přechodu podle IFRS účetní jednotka musí:

- rozeznat veškerá aktiva i závazky, na které se standardy zaměřují;
- identifikovat ty položky, které podle zásad IFRS patří do aktiv nebo do závazků, a vyřadit položky, které IFRS neklasifikují mezi aktiva a závazky;

---

<sup>6</sup> BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: Aspi, 2008, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9. str. 47-48



- projít ostatní položky aktiv, závazků a složek vlastního kapitálu, které byly dříve vykázány v rozvaze v souladu s českými účetními pravidly, a rozvrhnout je tak, aby jejich vykázání bylo shodné s vykazováním dle IFRS;
- poslední položkou je aplikace a uplatnění vhodného způsobu ocenění vyčleněných aktiv a závazků.<sup>7</sup>

Se standardem IFRS 1, konkrétně jeho prvním použitím, je spojených 18 možných volitelných výjimek. Jsou volitelné z důvodu, že retrospektivní aplikace určitých pravidel IFRS může být obtížná a nákladná. Můžeme v něm najít výjimky týkající se položek účtování dlouhodobého hmotného majetku, podnikových kombinací nebo zaměstnaneckých požitků. Společnost může použít všechny nebo žádnou.

Naopak IFRS 1 předepisuje pět povinných výjimek pro položky, u kterých není retrospektivní aplikace IFRS povolena, a týkají se těchto položek:

- zajišťovacího účetnictví,
- odhadů,
- nekontrolních podílů.<sup>8</sup>

### 3.5 Účetní závěrka

Každá společnost vede účetní knihy, ze kterých vytvoří na konci účetního období finální výstup v podobě finančních výkazů. Jedná se o poskytnutí informací pro externí uživatele. Důležitá je srovnatelnost údajů účetních výkazů různých společností.

Základní požadavky na účetní závěrku a na charakteristiku formy a obsahu účetních výkazů definuje především standard IAS 1. Je důležité, aby byl tento standard použit takovým způsobem, který přihlíží i na ostatní standardy.

<sup>7</sup> FICBAUER, Jiří; FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5.aktualizované vydání. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6. str.46

<sup>8</sup> *Kapesní průvodce a rozdíly proti českému účetnictví 2012* [online]. PWC, 2013.[cit. 2013-10-07]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf> str. 6

Tabulka č. 1 Účetní výkazy

ČÚP	IFRS
<b>Rozvaha / Balance</b>	<b>Výkaz o finanční pozici</b>
<b>Výkaz zisku a ztráty</b>	<b>Výkaz o úplném výsledku</b>
<i>Výkaz změn vlastního kapitálu</i>	<b>Výkaz změn vlastního kapitálu</b>
<i>Výkaz o peněžních tocích</i>	<b>Výkaz o peněžních tocích (cash flow)</b>
<b>Příloha účetní závěrky</b>	<b>Příloha účetní závěrky</b>
	<b>Výkaz o finanční situaci k počátku pro srovnávací období</b>

Zdroj: [vlastní zpracování]

**Výkaz o finanční pozici** poskytuje informace o finanční situaci podniku za určité období. V ČÚP se používá pojem rozvaha. Klasifikace některých položek je odlišná. Společnost si sama zvolí formu výkazu. Může použít vertikální (položky jsou vykázány pod sebou) nebo horizontální uspořádání (v podobě tabulky, kde aktiva jsou vlevo a pasiva vpravo). V praxi se pro tento výkaz stále používá i označení **Rozvaha**.

**Výkaz úplného výsledku** se v ČÚP nepoužívá. V IFRS výkaz poskytuje přehled o výkonu společnosti za určité období. Zpracovává se v podobě jednoho souhrnného nebo formou dvou výkazů. A to jako samostatná výsledovka a výkaz úplného výsledku. Ten prezentuje výsledek hospodaření a zisky nebo ztráty vykazované mimo výsledovku, přímo ve vlastním kapitálu.

**Výkaz změn vlastního kapitálu** obsahuje jak počáteční tak konečný zůstatek a všechny změny vlastního kapitálu za účetní období. Zveřejnění se zaměřuje na rozdělení výkazu podle kapitálových a dluhových nástrojů. Pro ČÚP sestavení výkazu není povinné, ale následně společnost musí vykázat všechny změny v příloze účetní závěrky.

**Výkaz o peněžních tocích** je dalším primárním výkazem, který se zpracovává, jak podnik za určité období generuje a spotřebovává peníze s ohledem na členění podle provozní, investiční a finanční činnosti. Pojetí je shodné s ČÚP. V praxi se zpracovává většinou nepřímou metodou.<sup>9</sup>

Podle pravidel IFRS není podrobný formát výkazů stanovený. Požaduje ale, aby aktiva a závazky byly vykázány v členění podle likvidity. Zveřejnění výkazů podléhá

<sup>9</sup> *Kapesní průvodce a rozdíly proti českému účetnictví 2012* [online]. PWC, 2013.[cit. 2013-10-07]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf> str. 70

podmínkám konzistence a podání věrného obrazu. Akruální báze je podstatou sestavení výkazu, s přihlédnutím na určení hlediska významnosti a neomezené trvání činnosti podniku.

## 3.6 Leasing

Leasing představuje nájemní smlouvu. Uzavírá se mezi dvěma subjekty, které vstupují do právního vztahu. Na jedné straně je nájemce, na druhé pronajímatel.

Nájemce poskytuje právo na užívání předmětu leasingu na určitou dobu. Pronajímatel za toto právo nájemci platí smluvně stanovenou splátku.

### 3.6.1 Leasing v ČÚP

Zákon o účetnictví uvádí, že „**majetek odepisuje účetní jednotka, která jej poskytuje jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku.**“<sup>10</sup>

Z toho vyplývá, že položka majetku se ve finančních výkazech u nájemce neobjeví. Nájemce účtuje jen o pravidelných splátkách a současně i veškerých službách vyplývajících z leasingu, a to ve většině případu na nákladový účet skupiny 51-Služby.

Všechny položky či změny v nájemním vztahu by měla účetní jednotka časově rozlišit, a tím aplikovat potřebný **akruální princip** a následně též zachovat účtování podle **zásady věčné a časové souvislosti**, která je z hlediska leasingu nejvíce zdůrazňována.

Leasing se klasifikuje buď jako operativní nebo finanční. V českém účetnictví není rozdíl v účtování mezi finančním a operativním leasingem.

---

<sup>10</sup>Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, §28, odst. 3

### 3.6.2 Leasing podle IFRS

Účtování nájmu je ve standardech odlišné od ČÚP u finančního leasingu. Operativní leasing je řešen podobně jako v ČÚP. Leasingové náklady jsou účtovány do výsledovky obvykle rovnoměrně.

Standarty klasifikují leasing jako finanční v případě, kdy je naprostá většina rizik a výhod spojených s vlastnictvím převedena na nájemce. Přednost před právní formou má podstata samotného ujednání.

Kritéria zachycena standardem IAS 17 pro určení leasingu jako finančního jsou:

- převedení vlastnictví pronajatého majetku na nájemce do konce trvání leasingu;
- nájemce má právo odkoupit majetek za výhodnou cenu, která bude významně nižší než reálná hodnota, ke dni, kdy toto právo vzniká;
- doba trvání leasingu představuje významnou část ekonomické životnosti majetku;
- pronajatý majetek je tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce jej může využít bez větších úprav (byl vyroben na zakázku pro nájemce);
- současná hodnota minimálních splátek je vyšší než v podstatě celá reálná hodnota pronajímaného majetku.<sup>11</sup>

Vedle hlavních pěti situací se zvažují také tato dodatečná kritéria:

- může-li nájemce vypovědět leasing, ponese pronajímatelovy ztráty spojené s vypovězením leasingu;
- zisky nebo ztráty z pohybu reálné výše zbytkové hodnoty připadají nájemci (například ve formě leasingového rabatu rovnajícímu se většině utržených prostředků z prodeje aktiva na konci leasingu);
- nájemce má možnost pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS / IFRS Policies and Procedures*, 1. vydání. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o., 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4. str. 254

<sup>12</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFR*, 1. vydání. Praha: Nakladatelství ASPI Walter's Kluwer, 2008. 307 s. ISBN: 978-80-7357-366-9. str. 141

Aktivum, které účetní jednotka vykáže musí být podle IFRS oceněno nižší z:

- jeho reálné hodnoty
- a současné hodnoty leasingových splátek.

U výpočtu hodnoty aktiva a závazku, který se amortizuje po dobu trvání dohody, se použije buď implicitní úroková sazba (pokud se majetek zaúčtoval v reálné hodnotě), nebo přírůstková úroková sazba (pokud se zaúčtoval v současné hodnotě).

Tabulka č. 2 Specifika pro ČÚP a IFRS pro Leasing

Finanční výkazy	Leasing IAS 17
ČÚP	Nerozlišuje operativní a finanční leasing, nájemce nevykáže aktivum, nutnost časově rozlišit náklady s nájmem spojené.
IFRS	Rozlišuje operativní a finanční leasing, finanční leasing musí splňovat podmínky, nájemce vykáže aktivum a současně závazek, hodnota aktiva je přepočtena na hodnotu čisté investice.

Zdroj: [vlastní zpracování]

## 3.7 Nehmotná aktiva IAS 38

Nehmotná aktiva představují v ČÚP a IFRS zdroje nebo formy majetku, které jsou podle IFRS identifikovatelné a je od nich očekáván budoucí prospěch. Na druhé straně podle ČÚP je tvoří přesný výčet položek, které jsou předepsány jako nehmotná aktiva.

### 3.7.1 Nehmotná aktiva v ČÚP

V ČÚP se nehmotná aktiva definují výčtem položek považovaných za nehmotná aktiva. Do dlouhodobého nehmotného majetku (DNM) patří:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,

- jiný dlouhodobý nehmotný majetek,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek.

V ČÚP je nehmotný majetek vykázán, pokud nehmotné výsledky výzkumu a vývoje nebo software jsou získané vlastní činností a budou předmětem k dalšímu obchodování nebo byly nabyté koupí. Náklady na výzkum a vývoj se mohou rozlišit pomocí účtu pro náklady příštích období.<sup>13</sup>

DNM se účtuje v pořizovací ceně. Odepisování DNM je stanoveno v Zákoně o účetnictví, který ukládá povinnost odepisovat všechna nehmotná aktiva po celou dobu jejich užívání. Stanovení neomezené životnosti není povoleno a výjimku tvoří jen emisní povolenky.<sup>14</sup>

### 3.7.2 Nehmotná aktiva podle IFRS

Nehmotný majetek je považován v IFRS za nepeněžní aktivum, které je identifikovatelné, ale nemá fyzickou podstatu. Rozeznání nehmotného aktiva závisí na splnění určitých podmínek, které jsou v souladu s Koncepčním rámcem. Pro nehmotné aktivum platí, že:

- majetek je pod kontrolou podniku,
- aktivum bude v budoucnu přinášet účetní jednotce ekonomický přínos,
- hodnota aktiva může být spolehlivě oceněna.

Podnik může pořídit nehmotná aktiva třemi základními způsoby:

- samostatně pořízená nehmotná aktiva,
- aktiva vytvořená vlastní činností,
- aktiva pořízená podnikovou kombinací.<sup>15</sup>

<sup>13</sup> 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, § 6., odst. 3-9

<sup>14</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 28

<sup>15</sup> *Kapesní průvodce a rozdíly proti českému účetnictví 2012* [online]. PWC, 2013.[cit. 2013-10-07]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>. str. 39 - 40

Obecně značný počet druhů nákladů spojených s tvorbou aktiv vlastní činností není předmětem aktivace. Patří sem zřizovací výdaje, výzkum, výdaje na marketing nebo reklamu.

Proces tvorby nehmotných aktiv vytvářených vlastní činností se rozděluje do dvou fází. Hovoříme o fázi výzkumné a vývojové.

Fáze **výzkumu** je specifikována jako získávání a vyhodnocování poznatků a výsledků zkoumání. V tomto případě nelze vykázat nehmotné aktivum.

Fáze **vývoje** je chápána jako část, kde ještě nedošlo k dokončení produkovaného aktiva, ale společnost je schopná prokázat jeho existenci a výkony spojené s jeho přípravou.

Nehmotné aktivum, konkrétně jeho vznik v rámci fáze vývoje, může vstupovat do hodnoty majetku, jen pokud splňuje tyto podmínky:

- je technicky proveditelné,
- záměr je nehmotné aktivum dokončit,
- je schopné prodeje nebo existuje možnost ho využít,
- podnik prokáže schopnost aktiva poskytnout v budoucnu ekonomický přínos, uplatnění na trhu,
- podnik disponuje dostatečnými prostředky na dokončení vývoje,
- podnik je schopen spolehlivě ocenit výdaje spojené s aktivem během vývoje.<sup>16</sup>

Ke standardu se vztahuje interpretace **SIC 32 – Nehmotná aktiva – Náklady webových stránek**. Tato interpretace pomáhá řešit problematiku interně tvořených a provozovaných webových stránek. Tyto stránky, respektive náklady spojené s fází jejich vývoje mohou být aktivovány i za podmínek, že nejsou určeny k prodeji v rámci běžné činnosti nebo byly vytvořeny za účelem prodeje jiné účetní jednotce.<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> FICBAUER, Jiří; FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. aktualizované vydání. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6., str. 133

<sup>17</sup> Dle SIC Interpretace 32, nehmotná aktiva a náklady na webové stránky, odst. 6, překlad zveřejněný v Úředním věštíku Evropské unie 29.11.2008, staženo 14.10.2013.

Ocenění nehmotných aktiv může být ve výši:

- historické ceny, kterou tvoří pořizovací cena snížená o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty u aktiv s určenou dobou životnosti,
- historické ceny, kterou tvoří pořizovací cena snížená o ztráty ze snížení hodnoty v případě aktiv s neurčenou dobou životnosti,
- přeceněním, za podmínky, že pro daná aktiva existuje aktivní trh.

Odepisování nehmotných aktiv je podle IFRS rozděleno do dvou skupin:

1. nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti,
2. nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti.

První skupina aktiv se může odepisovat do hodnoty majetku buď dané trhem, nebo do nuly. Doba životnosti aktiva tedy není stanovena. Majetek v druhé skupině se neodepisuje, ale je položkou, která je předmětem pro testování na snížení hodnoty aktiv.<sup>18</sup>

Tabulka č. 3 Specifika pro ČÚP a IFRS pro Nehmotná aktiva

Finanční výkazy	Nehmotná aktiva IAS 38
ČÚP	DNM je definován v zákoně o účetnictví výčtem jednotlivých položek, vykazuje se v pořizovací ceně, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje nebo software lze aktivovat pokud jsou určeny k prodeji nebo zakoupeny, aktiva se odepisují a výjimku tvoří emisní povolenky
IFRS	Nehmotná aktiva jsou identifikovatelná aktiva, oddělitelná a vznikají smluvním nárokem, vykazují se v pořizovací ceně, vznikají ve fázi vývoje po splnění všech požadovaných podmínek, aktiva s neurčitou dobou životnosti se neodepisují.

Zdroj: [vlastní zpracování]

<sup>18</sup> *Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)* [online]. Komora auditorů ČR výbor pro IFRS, Mimořádná příloha časopisu Auditor č. 08/2011.[cit. 2013-09-12]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/768/Priloha-A8-2011-Metodicka%20pomucka.pdf>



## 3.8 Snížení hodnoty aktiv IAS 36

Základním principem u standardu IAS 36 je povinnost testovat aktiva. Na každou společnost, která vlastní dlouhodobá nebo krátkodobá aktiva se klade požadavek, aby prováděla testy na snížení hodnoty majetku. Výsledkem takového testu je zjištění, zda hodnota aktiva je v rozvaze nadhodnocena.

### 3.8.1 Snížení hodnoty aktiv v ČÚP

Snížení hodnoty majetku pro vykázání v české účetní legislativě je opatřeno jen všeobecným požadavkem na zohlednění možné ztráty ze snížení hodnoty aktiva. Vyhláška č. 500/2002 Sb. §55, definuje postup účtování snížení hodnoty podle pravidel o tvorbě a použití opravných položek.

Opravnou položku k majetku je možné vytvořit jen v případě:

- kdy dojde ke snížení ocenění majetku v důsledku inventarizace,
- speciálně v případě, kde snížení není trvalého charakteru,
- není-li snížení hodnoty vyjádřeno jinak, například reálnou hodnotou.

Opravné položky se účtují na vrub nákladů, její výše se může snížit nebo vyrušit, pokud se prokáže její neopodstatněnost. Na účtu není povolen aktivní zůstatek a nelze účtovat žádné zvýšení hodnoty majetku. Trvalé snížení hodnoty majetku se podle ČÚP provádí jednorázovým odpisem hodnoty. Pokud by účetní jednotka odpis provedla a po čase posoudila, že aktivum v budoucnu nabude opět hodnotu, je dříve vykázaný odpis hodnoty nevratný.<sup>19</sup>

Vyčíslení snížení hodnoty majetku v české legislativě postrádá detailní postup. Proto se ČÚP přiklání k metodám využívaným pro výpočet hodnoty podle IFRS. Vzhledem k rozdílnému ocenění aktiv v ČÚP a IFRS může nastat situace, že i po převzetí způsobu kalkulace snížení hodnoty podle IFRS je výsledná částka odlišná.

---

<sup>19</sup> 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 vyhlášek č. 472/2003 Sb., č. 397/2005 Sb., č. 349/2007 Sb., č. 469/2008 Sb., č. 419/2010 Sb. a 413/2011 Sb.

### 3.8.2 Snížení hodnoty aktiv podle IFRS

IFRS prostřednictvím standardu IAS 36 určuje, která aktiva jsou předmětem testu na snížení hodnoty, a vymezuje aktiva, kde snížení je řešeno podle požadavků jiného standardu.

Pro společnost je důležité posoudit, zda existuje indikace, že může dojít ke snížení hodnoty aktiv. Toto může zjistit pomocí posouzení jednotlivých situací, které nastaly, a na základě těchto informací zváží nutnost testování.

#### Informace z externích zdrojů:

- významná změna v důsledku změny v technologii v průběhu účetního období,
- nepříznivá situace v tržním prostředí, obchodní nebo právní změny,
- zvýšení úrokových sazeb, kdy je ovlivněna životnost aktiva.

#### Informace z interních zdrojů:

- existuje důkaz o zastarání nebo poškození aktiva,
- objevují se indikace na negativní dopad změn v důsledku restrukturalizace nebo nárůst majetku, který už víc nebude využíván,
- existuje důkaz, že činnost jednotky zaznamená nečekaný pokles.

V případě položek nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou životnosti, nedokončených nehmotných aktiv a goodwillu se provádí testování každoročně.<sup>20</sup>

Snížení hodnoty je výsledkem rozdílu mezi účetní hodnotou aktiva a hodnotou aktiva vyjádřenou jako **zpětně-získatelná hodnota**.

Tuto zpětně-získatelnou hodnotu představuje:

- prodejní cena, tj. reálná hodnota aktiva snížená o náklady prodeje,
- hodnota z užití.

---

<sup>20</sup> FICBAUER, Jiří; FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. aktualizované vydání. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6., str. 128

**Hodnotu z užití** zjistíme ve dvou krocích:

1. krok se váže na odhad peněžních toků, které majetek přinese, a současně výdaje s ním spojené. Může vykazovat nulovou nebo klesající tendenci růstu.
2. krok vyžaduje diskontování peněžních toků stanovenou úrokovou mírou, která je vypočtena z aktivům podobných tržních transakcí.

Snížení hodnoty aktiv se zaúčtuje v okamžiku, kdy je zpětně-získatelná hodnota nižší než aktuální účetní hodnota aktiva.

Pokud společnost nemohla určit pro kalkulaci snížení hodnoty majetku zpětně-získatelnou částku pro konkrétní majetek, stanoví **penězo-tvornou jednotku**. Ta je tvořena například střediskem v podniku a podle ní lze reálně určit peněžní toky.<sup>21</sup>

Tabulka č. 4 Specifika pro ČÚP a IFRS pro Snížení hodnoty aktiv

Finanční výkazy	Snížení hodnoty aktiv IAS 36
ČÚP	Nenabízí detailní popis, jak postupovat a vyčíslit hodnotu snížení aktiv, možnost vykázání opravné položky po splnění podmínek pro její vykázání, jednorázový a nevratný odpis aktiva.
IFRS	Pokud je indikace na snížení hodnoty, aktivum se musí testovat, nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou životností se testují každoročně, minimálně jednou ročně se testují i nedokončená nehmotná aktiva a goodwill, ztráta ze snížení může být kompenzována proti už dříve vykázaným přebytkům, zrušení snížení hodnoty aktiv je povolená, pokud nadále neexistuje důvod pro snížení, stanovení hodnoty z užívání podle metody diskontovaných peněžních toků.

Zdroj: [vlastní zpracování]

<sup>21</sup> FICBAUER, Jiří; FICBAUER, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5. aktualizované vydání. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6., str. 129

## 4 Praktická část

Obsahem praktické části bude porovnání rozdílů v rámci převodu finančních výkazů zpracovaných podle českých účetních pravidel na výkazy IFRS u vybraných položek, které jsou v rozsahu působnosti standardů IAS 17 – *Leasingy*, IAS 38 – *Nehmotná aktiva* a IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*.

### 4.1 Charakter společnosti

Aplikaci výše zmíněných standardů budu provádět pro mnou vytvořenou fiktivní společnost s názvem ABC s.r.o., která se pohybuje na trhu práce a poskytuje řešení v oblasti lidských zdrojů prostřednictvím internetu. Společnost poskytuje své poradenství a spojuje zaměstnavatele s uchazeči o práci, kteří budují svou kariéru aktivně.

Společnost působí i na zahraničních trzích, a proto sestavuje účetní závěrku i podle IFRS.

Předmětem podnikání společnosti je:

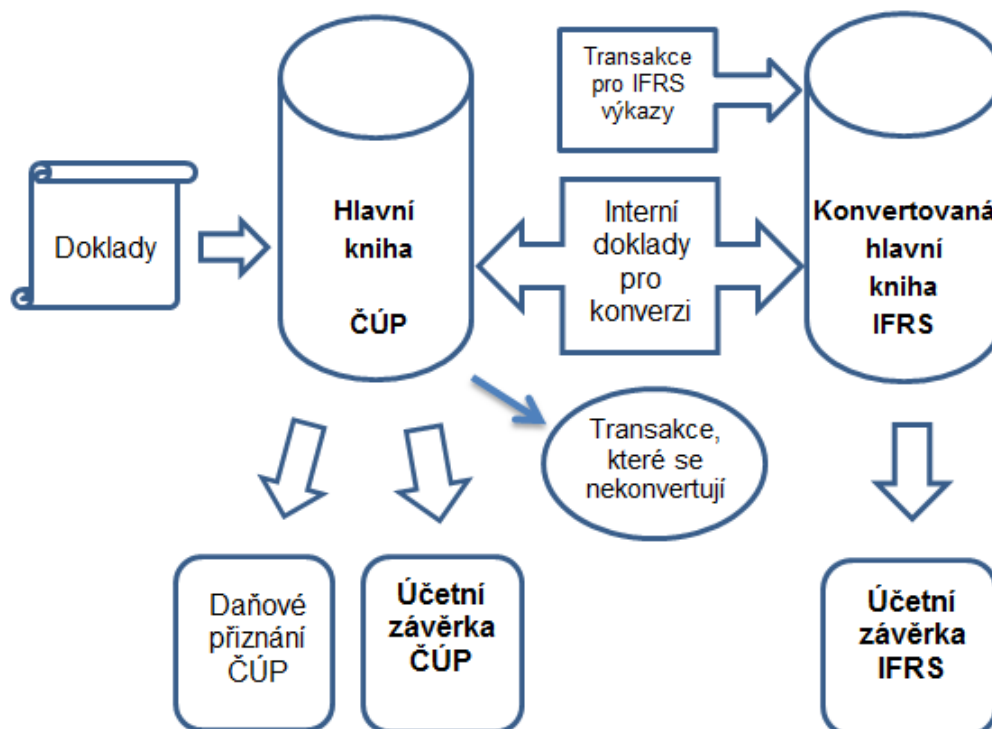
- poradenská činnost v oblasti personalistiky;
- poskytování software a poradenství v oblasti hardware a software;
- zpracování dat, služby databank, správa sítí;
- reklamní činnost a marketing;
- pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích aktivit včetně lektorské činnosti.

Společnost nevydává cenné papíry za účelem získávání peněžních prostředků na regulovaném trhu cenných papírů. Z toho plyne, že není povinna sestavovat finanční výkazy podle IFRS. Kapitál podniku je složen z vkladu společníků českého původu. Společnost využívá pro vedení účetnictví software Oracle. Systém umožňuje vedení účetnictví pro podniky, které mají velký objem dat. Poskytuje dostatečnou úroveň kontroly, místní požadavky pro různé účetní předpisy a daně i pracovněprávní vztahy.

### 4.1.1 Převod účetních výkazů z Oracle

Systém poskytuje plně integrované a komplexní řešení pro migraci položek ze statutárního účetnictví. Je to systém, který obsahuje účtovou osnovu a další formuláře a grafy, které mají velkou možnost přizpůsobení, a výsledkem je přehledná sestava požadovaných výkazů.

Obrázek č. 1



Zdroj: [vlastní zpracování - údaje převzaty z Ladislav, Mejzlík]<sup>22</sup>

### 4.1.2 Převod účetní závěrky

Společnost musí připravit finanční výkazy podle IFRS k datu 31. 12. 2012. Příprava výkazů účetní závěrky v souladu s IFRS je práce, která je často velice časově náročná a obtížná.

Toto platí v případě, že společnost má zájem důkladně implementovat IFRS do svého informačního systému. Proto se budu zabývat v příkladech jen vybranými položkami,

<sup>22</sup> Mejzlík, L.: *Možnosti a rizika technologického řešení převodu českých účetních závěrek do IFRS*. Český finanční a účetní časopis, 2006, roč. 1, č. 1, 2006, s. 84-98

kteře se týkají oblasti leasingu, nehmotného majetku a snížení jeho hodnoty. Tyto oblasti jsem zvolila pro jejich specifickou povahu, s kterou jsem se měla možnost v praxi seznámit.

Majetek představuje počítačové vybavení a servery, které společnost vlastní pro svoje podnikání, jelikož obchoduje prostřednictvím internetu. Pro lepší zobrazení rozdílu z vybraných položek v praktické části nebudu zohledňovat odpisy stávajícího majetku.

Kancelářské prostory, sídlo společnosti, jsou pronajaté na operativní pronájem.

Tabulka č. 5 Rozvaha - ČÚP - k 31. 12. 2011

Aktiva		Pasiva	
DHM	6,000,000.00	Základní kapitál	10,000,000.00
Běžný účet	4,000,000.00		
Σ	10,000,000.00	Σ	10,000,000.00

Zdroj: [vlastní zpracování]

## 4.2 Leasing

Dne 1. 1. 2012 společnost ABC podepsala nájemní smlouvu na auto. Doba trvání smlouvy byla 5 let a auto mělo ve smlouvě reálnou hodnotu 1 200 000 Kč. Roční splátky bez DPH jsou 289 400 Kč placené vždy na konci roku. Na konci doby trvání smlouvy firma ABC majetek vrátí a negarantuje pronajímateli žádnou zůstatkovou hodnotu. Společnost také zjistila, že (kdyby ho bývala koupila) by byl automobil schopen sloužit svému účelu 7 až 8 let. Jako první krok firma potřebuje posoudit, zda je dohoda klasifikovaná jako finanční nebo operativní leasing.

### 4.2.1 Účtování finančního leasingu v ČÚP

Na rozdíl od specifických ustanovení, které najdeme u standardu IAS 17, se v rámci ČÚP v případě finančního leasingu nevykazuje související majetek ani závazek.

Účtujeme jenom o roční splátce k 31. 12. 2012 jako nákladu pro příslušné období, obvykle na účet skupiny 51 – Služby:

	MD	DAL
Banka		289 400
Ostatní služby (výsledovka/ nerozdělený zisk)	289 400	

Po provedení těchto operací dostaneme následující výsledek pro finanční výkazy podle ČÚP:

Tabulka č. 6 Rozvaha leasing - ČÚP - 31. 12. 2012

Aktiva		Pasiva	
DHM	6,000,000.00	Základní kapitál	10,000,000.00
Běžný účet	3,710,600.00	Výsledek hospodaření	(289,400.00)
Σ	9,710,600.00	Σ	9,710,600.00

Zdroj: [vlastní zpracování]

#### 4.2.2 Účtování finančního leasingu v IFRS

Leasing je klasifikován jako finanční leasing, pokud převádí většinu rizik a výhod vlastnictví na nájemce, což je možné zjistit podle následujících indikátorů:

- 1. Převádí vlastnictví pronajatého majetku na nájemce** – majetek bude vrácen => první indikace je negativní.
- 2. Nájemce má právo odkoupit majetek za výhodnou cenu (která bude významně nižší než reálná hodnota ke dni, kdy toto právo vzniká** – dohoda se nezmiňovala o možnosti majetek výhodně odkoupit => indikace je negativní.
- 3. Doba trvání dohody leasingu představuje významnou část ekonomické životnosti majetku** – firma sice nebyla schopná zjistit ekonomickou životnost majetku, ale doba, kdy bude majetek sloužit účelu, byla 7 až 8 let, tzn. 75% této doby (interně stanovená délka pro posouzení podstatné části životnosti majetku) bylo 5,25 až 6 let => indikace je (pravděpodobně) také negativní.
- 4. Pronajatý majetek je tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce jej může využít bez větších úprav (byl vyroben na zakázku pro nájemce)** – majetek nebyl vyroben na zakázku - => indikace je negativní.
- 5. Současná hodnota minimálních splátek je vyšší než v podstatě celá reálná hodnota (90% nebo více) pronajímaného majetku** – poté, co firma zjistila

úrokovou sazbu příslušnou pro úvěr na pořízení majetku v bance, určila, že přírůstková úroková sazba je 10% p.a., zjistila, že současná hodnota (1 097 054 Kč – výpočet níže) je vyšší než 90% reálné hodnoty (procento je interně stanoveno na výši hodnoty, která je vypočtena jako podstatní část majetku) (1 080 000) => indikace je pozitivní a leasing je klasifikován jako finanční.

Aby byly splněny požadavky standardu IAS 17 Leasingy pro vykazování finančního leasingu, je třeba předmět leasingu vykázat v rozvaze nájemce. Pro splnění tohoto požadavku je nutné provést následující kroky:

1. vypočítat současnou hodnotu (dále SH) minimálních leasingových splátek;
2. porovnat SH s reálnou hodnotou majetku; do rozvahy zařadit předmět leasingu v nižší hodnotě z porovnaných částek (současná hodnota minimálních leasingových splátek na rozdíl od reálné hodnoty majetku);
3. na výpočet současné hodnoty leasingových splátek použijeme přírůstkovou sazbu; splátky jsou hrazeny na konci roku, z tohoto důvodu diskontujeme už i první splátku; je též zapotřebí oddělit ve výši splátky část, která představuje úrok a bude také jako úrok účtována; úrok závazek zvyšuje, splátka понižuje;
4. předmět leasingu odepisujeme po dobu trvání leasingové smlouvy.

V prvním kroku vypočteme současnou hodnotu:

Vzorec č.1 Současná hodnota PV (present value)

$$PV = \sum [ P / ( 1 + i ) ^ n ]$$

P – leasingová splátka

i – úroková míra (v tomto případě přírůstková)

n – počet období, 1 až n (let)

Přírůstková výpůjční úroková sazba je sazba, kterou by musel zaplatit za podobný leasing nebo která by byla vynaložena v případě, že by si na aktivum musel vypůjčit prostředky. V našem případě si společnost si zvolila 10% přírůstkovou úrokovou míru.



Tabulka č. 7 Výpočet současné hodnoty - Leasing

Rok	Diskontní sazba	Splátka	SH splátek
A	B	C	$D = C/(1+B)^A$
1	10%	289,400	263,091
2	10%	289,400	239,174
3	10%	289,400	217,431
4	10%	289,400	197,664
5	10%	289,400	179,695
<b>Celkem</b>			1,097,054

Zdroj: [vlastní zpracování]

Ve druhém kroku se majetek a závazek ocení v současné hodnotě minimálních splátek nebo v reálné hodnotě pronajatého majetku, podle toho, která je nižší. Současná hodnota 1 097 054 Kč je nižší než reálná hodnota automobilu 1 200 000 Kč, proto automobil zařadíme do rozvahy v hodnotě 1 097 054 Kč.

Zařazení automobilu v rámci finančního leasingu zaúčtujeme na začátku smluvního vztahu k 1. 1. 2012 následovně:

	MD	DAL
Závazek (finanční leasing)		1 097 054
Automobil (majetek)	1 097 054	

Ve třetím kroku se závazek amortizuje po dobu trvání dohody přírůstkovou úrokovou mírou. Společnost uvažuje s úrokovou mírou 10%.

Tabulka č. 8 Výpočet pohybu závazku z finančního leasingu

Rok	Závazek na začátku roku	Nákladový úrok	Splátka	Závazek na konci roku
A	$B = E_{ A-1 }$	$C=B*0.1$	D	$E=B+C-D$
1	1,097,054	109,705	289,400	917,359
2	917,359	91,736	289,400	719,695
3	719,695	71,970	289,400	502,265
4	502,265	50,227	289,400	263,092
5	263,091	26,309	289,400	0

Zdroj: [vlastní zpracování]

V IFRS se předmět finančního leasingu vykazuje jako majetek a závazek. Tento závazek se bude po celou dobu smlouvy snižovat až do nuly do uplynutí smluvní lhůty, jak je možné vidět na výpočtu výše.

Roční splátka leasingu je dle smlouvy 289 400 Kč, splatná vždy na konci roku. První splátka byla zaplacená s datem 31. 12. 2012:

	MD	DAL
Závazek (finanční leasing)	289 400	
Banka		289 400

Současně zaúčtujeme příslušný nákladový úrok za první rok vypočtený v tabulce č. 3:

	MD	DAL
Závazek (finanční leasing)		109 705
Úroky (výsledek/ nerozdělený zisk)	109 705	

V posledním kroku se automobil bude postupně odepisovat jako klasický majetek po dobu trvání smlouvy v období 5 let.

#### Výpočet ročního odpisu:

$$1\,097\,054 / 5 = 219\,411$$

Na konci roku k datu 31. 12. 2012 zaúčtujeme odpis následovně:

	MD	DAL
Odpisy (výsledek/ nerozdělený zisk)	219 411	
Oprávký		219 411

Následující je výkaz po zaúčtování finančního leasingu podle IFRS:

Tabulka č. 9 Rozvaha leasing - IFRS - 31. 12. 2012

Aktiva		Pasiva	
DHM	6,000,000.00	Základní kapitál	10,000,000.00
-Automobil	877,643.00	Výsledek hospodaření	(329,116.00)
Běžný účet	3,710,600.00	Závazek z leasingu	917,359.00
$\Sigma$	10,588,243.00	$\Sigma$	10,588,243.00

Zdroj: [vlastní zpracování]

Závazek z leasingu je třeba ještě rozdělit na krátkodobý a dlouhodobý. Dlouhodobá část je 719 695 Kč, hodnota je vypočtena v tabulce č. 3 jako závazek na konci druhého roku, protože tato část jistiny závazku z finančního leasingu je splatná v období delším než 1 rok od data sestavení účetní závěrky.

Krátkodobou část tedy vypočteme jako celkový zůstatek závazku na konci roku 2012 sníženou o hodnotu dlouhodobého závazku.

Výpočet krátkodobého závazku:

$$917\,359 - 719\,695 = 197\,644$$

Po zohlednění účetních operací provedených podle IFRS je rozvaha následující:

Tabulka č. 10 Rozvaha leasing - IFRS závazek - 31. 12. 2012

Aktiva		Pasiva	
DHM	6,000,000.00	Základní kapitál	10,000,000.00
		Výsledek hospodaření	(329,116.00)
-Automobil	877,643.00	Závazek z leasingu dlouhodobý	719,695.00
		Závazek z leasingu krátkodobý	197,664.00
Běžný účet	3,710,600.00		
Σ	10,588,243.00	Σ	10,588,243.00

Zdroj: [vlastní zpracování]

### 4.2.3 Akontace v rámci leasingu

Společnost musí zaplatit kromě ročních splátek, splatných vždy na konci roku, ještě akontaci, která je splatná ihned na začátku leasingové smlouvy ve výši 50 000 Kč. Tuto akontaci podle ČÚP zaúčtujeme jako náklad příštích období. Poté bude podle ČÚP tato částka po dobu leasingu, která je stanovena na dobu 5 let, rozpouštěna do nákladů. Zůstatek na účtu náklady příštích období se musí podle IFRS odúčtovat jako snížení závazku z leasingu.

Akontace je placená na začátku doby pronájmu, a proto se nediskontuje.

#### Účtování akontace v ČÚP

Účtujeme o akontaci na začátku smluvního vztahu k 1. 1. 2012 jako náklad příštích období:

	MD	DAL
Banka		50 000
Náklad příštích období (NPO)	50 000	

Tento náklad příštích období budeme rozpouštět do nákladů po dobu 5 let. Vypočteme částku k datu 31. 12. 2012, která přísluší pro jedno roční období.

Výpočet nákladu příštích období:

$$50\,000 / 5 = 10\,000 \text{ Kč}$$

	MD	DAL
Náklad příštích období		10 000
Ostatní služby (výsledovka/ nerozdělený zisk)	10 000	

Po pěti letech tedy budeme mít zůstatek na účtu NPO z hlediska finančního leasingu nulu.

Po zohlednění těchto operací k 31. 12. 2012 dostaneme následující výkazy:

Tabulka č. 11 Rozvaha leasing s akontací - ČÚP - 31. 12. 2012

Aktiva		Pasiva	
DHM	6,000,000.00	Základní kapitál	10,000,000.00
Účet časového rozlišení	40,000.00	Výsledek hospodaření	(299,400.00)
Běžný účet	3,660,600.00		
$\Sigma$	9,700,600.00	$\Sigma$	9,700,600.00

Zdroj: [vlastní zpracování]

### Účtování akontace v IFRS

Majetek a závazek se oceňují v současné hodnotě minimálních splátek, nebo v reálné hodnotě pronajatého majetku podle toho, která je nižší. V případě akontace musíme proto počáteční splátku 50 000 připočítat k dosavadní současné hodnotě.

Hodnota majetku bude tedy vypočtena následovně:

$$1\,097\,054 + 50\,000 = 1\,147\,054$$

Mimo operací výše musíme finanční výkazy doplnit o následující operace:

1. Navýšení hodnoty majetku na 1 147 054 Kč k 1. 1. 2012.

	MD	DAL
Závazek (finanční leasing)		50 000
DHM	50 000	

2. Uhrazení akontace na začátku smluvního vztahu k 1. 1. 2012.

	MD	DAL
Závazek (finanční leasing)	50 000	
Banka		50 000

Výše ročního odpisu přepočteme a doučtujeme rozdíl:

$$1\ 147\ 054 / 5 = 229\ 411$$

$$229\ 411 - 219\ 411 = 10\ 000$$

	MD	DAL
Odpisy	10,000.00	
Oprávky DNM		10,000.00

Po zohlednění těchto operací dostaneme následující rozvahu podle IFRS:

Tabulka č. 12 Rozvaha leasing s akontací - IFRS - 31. 12. 2012

Aktiva		Pasiva	
DHM	6,000,000.00	Základní kapitál	10,000,000.00
		Výsledek hospodaření	(339,116.00)
-Automobil	917,643.00	Závazek z leasingu dlouhodobý	719,695.00
Běžný účet	3,660,600.00	Závazek z leasingu krátkodobý	197,664.00
$\Sigma$	10,578,243.00	$\Sigma$	10,578,243.00

Zdroj: [vlastní zpracování]

## **Komentář**

Výsledný rozdíl z dopadu do nerozdělených zisků mezi ČÚP a IFRS ke 31. 12. 2012 činí 39 716 Kč. (Rozdíl výsledků hospodaření 339 116 – 299 400).

Pokud by předmět leasingu nebyl klasifikován jako finanční leasing, ale byl by leasingem operativním, účtování pod IFRS by bylo stejné jako účtování v rámci ČÚP. Při operativním leasingu se tedy ani podle IFRS o žádném majetku ani závazku neúčtuje. Místo toho se splátky jednoduše klasifikují jako náklady období a vykážou ve výsledovce jako nájemné.

### **4.3 Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky**

Interně tvořený software (ISWD) je vyvíjen ve společnosti vlastními zaměstnanci. Cílem je zlepšení kvality internetových stránek a následné vylepšení postupů a přístupu k poskytovaným službám na vlastních internetových stránkách. Společnost v zájmu na rozvoje a správy lidského kapitálu na lokálním trhu, vytváří a přináší technologické a produktové inovace.

Dne 1. 1. 2012 společnost interní kalkulací zjistila výši výdajů na projekt pro vytvoření svých vlastních webových stránek sloužících pro interní účel. Hodnota interně vytvořeného softwaru, uznaného jako náklad na vývoj, dosáhla částky 1 056 000 Kč.

#### **4.3.1 Účtování dlouhodobého nehmotného majetku v ČÚP**

Společnost dlouhodobým nehmotným majetkem rozumí majetek definovaný podle § 32a Zákona č.586/1992 o daních z příjmu, se vstupní cenou stanovenou v hodnotě 5 000 Kč včetně. Majetek se oceňuje pořizovací cenou, která obsahuje cenu pořízení a náklady spojené s pořízením. Odepisuje se rovnoměrně, a to software a zřizovací výdaje 36 měsíců, licence dle smlouvy a ostatní nehmotný majetek 60 měsíců.

Podle ČÚP se fáze výzkumu a vývoje nerozlišuje. Výdaje na vývoj a výzkum se vykážou v závěrce k datu 31. 12. 2012 jako mzdový náklad pro závazkům vůči zaměstnancům.

	MD	DAL
Mzdové náklady	1 056 000	
Závazek Zaměstnanci		1 056 000

Následně zaúčtujeme výplatu mezd zaměstnancům.

	MD	DAL
Závazek Zaměstnanci	1 056 000	
Banka		1 056 000

V českých účetních výkazech společnost vykáže v souvislosti s touto položkou rozvaze provozní ztrátu.

Tabulka č. 13 Rozvaha nehmotná aktiva - ČÚP - 31. 12. 2012

Aktiva		Pasiva	
DHM	6,000,000.00	Základní kapitál	10,000,000.00
Účet časového rozlišení	40,000.00	Výsledek hospodaření	(1,355,400.00)
Běžný účet	2,604,600.00		
$\Sigma$	8,644,600.00	$\Sigma$	8,644,600.00

Zdroj: [vlastní zpracování]

#### 4.3.2 Účtování dlouhodobého nehmotného majetku v IFRS

V souladu s Konceptním rámcem je pro nehmotné aktivum nutné, aby splnilo tyto podmínky:

- 1. Majetek vyhovuje definici nehmotného majetku a je pod kontrolou podniku. Majetek je samostatný, schopný prodeje, převodu nebo licencování apod. Vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv** – majetek, který firma vytváří, je pod kontrolou podniku, je identifikovatelný => indikace je pozitivní
- 2. Je pravděpodobný budoucí ekonomický přínos** – firma na základě zjednodušení a zpřehlednění webových stránek dokáže prodávat svoje služby efektivněji => indikace je pozitivní

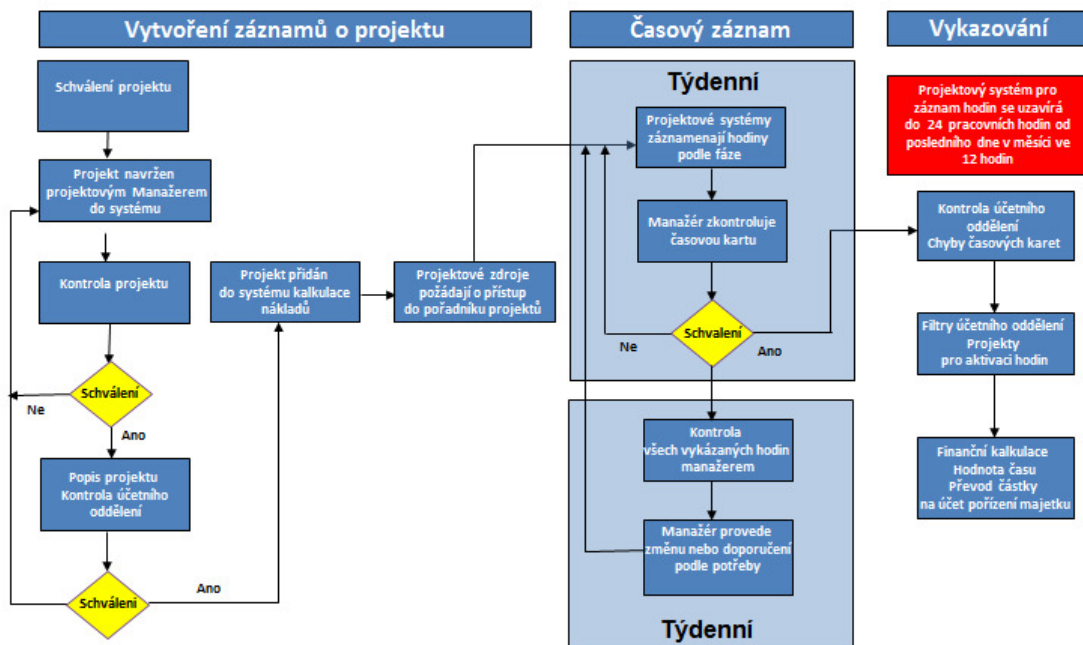
3. **Náklady pořízení aktiva mohou být spolehlivě určeny**<sup>23</sup> – náklady na vývoj jsou spolehlivě zaznamenány v podpůrném systému pro výzkum a vývoj ve společnosti. Zde jsou stanoveny na základě odpracovaných hodin a členění jednotlivých projektů, které jsou předmětem aktivace => indikace je pozitivní

### Ocenění majetku

Hodnota majetku je sumarizována systémem společnosti. Hodiny, které odpracují zaměstnanci, jsou zaznamenány jako mzdový náklad společnosti stejně jako v ČÚP.

Obrázek č. 2

## Software Proces Aktivace



Zdroj: práce autora

Pokud odpracované hodiny souvisí s fází vývoje, stanou se součástí nehmotného majetku podniku. Vyhodnocená částka nákladů, která náleží vývoji, sníží mzdové náklady a navýší účet pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.

Zaměstnanci mohou pracovat na různých projektech během měsíce. Systém, který zaznamenává data do pracovních výkazů, dokáže spolehlivě identifikovat hodnoty

<sup>23</sup> FICBAUER, Jiří; FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. aktualizované vydání. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6., str. 133



jednotlivých projektů a jejich část, která je předmětem aktivace majetku.

Na konci měsíce jsou tyto data přepočítána a vyhodnocena.

Projekt má několik etap:

1. **Plánování** – výdaje na stanovení cílů a vyhodnocení optimálního výběru podniku – fáze výzkumu => **není předmětem aktivace.**
2. **Vývoj** – sestavení a obstarání vybavení – fáze vývoje => **je předmětem aktivace.**
3. **Tvorba** – návrhy, grafika, příprava na dokončení – fáze tvorby => **je předmětem aktivace.**
4. **Udržování** – uvedení projektu do provozu, údržba aplikací => **není předmětem aktivace.**

Podnik účtuje o odpracovaných hodinách stejným způsobem jako v ČÚP. Vykáže mzdové náklady a závazek se zaměstnanci, který uhradí z běžného účtu.

Projekt byl dokončen a hodnota majetku podle IFRS, která splňuje podmínky nehmotného aktiva, se rovná výši 1 056 000 Kč. V této hodnotě se zvýší rozvahová položka „Pořízení DNM“ a sníží položka mzdových nákladů.

	MD	DAL
Mzdové náklady		1 056 000
Pořízení DNM	1 056 000	

Tento majetek se stane dlouhodobým nehmotným majetkem v okamžiku, když je majetek připraven pro zamýšlené užívání. Zařazení do užívání majetku z účtu pořízení k 1. 1. 2012.

	MD	DAL
Pořízení DNM		1 056 000
DNM	1 056 000	

Společnost zařadí majetek do užívání vždy první den následujícího měsíce, kdy byl dokončen. Tento majetek patří do skupiny aktiv s určitelnou dobou použitelnosti. Společnost se rozhodla, že doba životnosti dlouhodobého nehmotného majetku bude 5 let. Byla zvolena lineární odpisová metoda pro výpočet odpisů.

Tabulka č. 14 Aktivace softwaru v průběhu roku 2012

ROK	DNM	DNM NETTO	Odpisy	DNM NETTO
A	B	C = E[A-1]	D = B/3	E = B - D
	1.1.20xx	1.1.20xx	31.12.20xx	31. 12. 20xx
1. 2012	1,056,000	1,056,000	211,200	844,800
2. 2013	1,056,000	844,800	211,200	633,600
3. 2014	1,056,000	633,600	211,200	422,400
4. 2015	1,056,000	422,400	211,200	211,200
5. 2016	1,056,000	211,200	211,200	0
Suma			1,056,000	

Zdroj: [vlastní zpracování]

V poslední řadě se vykážou odpisy majetku na konci účetního období k 31. 12. 2012.

	MD	DAL
Odpisy	211 200	
Oprávky DNM		211 200

Rozvaha společnosti podle IFRS a zaúčtování všech operací na základě standardu IAS 38 je následující:

Tabulka č. 15 Rozvaha nehmotná aktiva - IFRS - 31. 12. 2012

Aktiva		Pasiva	
DHM	6,000,000.00	Základní kapitál	10,000,000.00
-Automobil	917,643.00	Výsledek hospodaření	(550,316.00)
DNM	844,800.00	Závazek z leasingu dlouhodobý	719,695.00
Běžný účet	2,604,600.00	Závazek z leasingu krátkodobý	197,664.00
Σ	10,367,043.00	Σ	10,367,043.00

Zdroj: [vlastní zpracování]

## Komentář

V rozvaze podle ČÚP je celková částka mzdových nákladů na vývoj 1 056 000 Kč

vykázána jako součást provozních nákladů, společnost nevykazuje žádná aktiva vytvořená jejími zaměstnanci. Standard IAS 38 a interpretace SIC 32 na druhou stranu umožňují vykázání nehmotného aktiva, ve výši nákladů na pořízení, z fáze vývoje. Tímto podnik vykáže převod ztráty jen ve výši odpisů v částce 211 200 Kč. Na rozdíl od ČÚP vykazuje položku majetku a současně i oprávkky k tomuto nehmotnému aktivu.

## 4.4 Snížení hodnoty aktiv

Rok 2012 byl pro firmu rokem změn. Firma musela vzhledem k rychle se vyvíjející situaci na trhu v oblasti mobilních aplikací přijmout důležitá rozhodnutí. Společnost, která investovala do výzkumu a vývoje projektů pro své webové stránky prostřednictvím internetu, zaznamenala vysoký zájem o mobilní verzi svých stránek. Tímto očekává pokles ve využívání svých stránek přes klasické internetové připojení.

Následkem toho se firma rozhodla pozastavit projekty, které souvisí s klasickým připojením do budoucna, a zaměřila se na podporu v oblasti vývoje mobilní aplikace.

### 4.4.1 Účtování snížení hodnoty aktiv v ČÚP

V ČÚP nejsou zpracovány detailní požadavky pro testování a potřebné kalkulace pro vyčíslení snížení hodnoty aktiv.

Snížení hodnoty aktiv se ve společnosti nemůže aplikovat z důsledku, kdy firma výsledky svého vývoje podle ČÚP nezařadila do hodnoty majetku, ale vykázala je jako náklad příslušného období.

Rozvaha společnosti by zůstala podle ČÚP beze změny i v případě změny situace na trhu a ovlivnění budoucího ekonomického prospěchu podniku.

Tabulka č. 16 Rozvaha- Snížení hodnoty aktiv - ČÚP - 31. 12. 2012

Aktiva		Pasiva	
DHM	6,000,000.00	Základní kapitál	10,000,000.00
Účet časového rozlišení	40,000.00	Výsledek hospodaření	(1,355,400.00)
Běžný účet	2,604,600.00		
$\Sigma$	8,644,600.00	$\Sigma$	8,644,600.00

Zdroj: [vlastní zpracování]

## 4.4.2 Účtování Snížení hodnoty aktiv v IFRS

Podle standardu IAS 36 musí být snížení provedeno, když je zřejmé se domnívat, že hodnota může být snížena. Požadavkem standardu IAS 36 je každoročně otestovat nehmotná aktiva (vývoj) bez ohledu na to, zda změna hodnoty těchto aktiv je nebo není pravděpodobná.

Standard IAS 36 vyžaduje zjistit zpětně-získatelnou hodnotu, kterou představuje:

1. **prodejní cena, tj. reálná hodnota aktiva snižená o náklady prodeje** – společnost není schopna zjistit prodejní cenu pomocí kupní smlouvy nebo aktivního trhu pro interně tvořený software. Podnik bude vycházet jen z hodnoty z užívání.
2. **hodnota z užívání** – společnost zvolila pro výpočet snížení hodnoty majetku současnou hodnotu očekávaných budoucích peněžních toků.

Projekt, který chce společnost testovat na snížení hodnoty, byl zařazen do majetku v roce 2012. K 31. 12. 2012 účetní jednotka předpokládá využívání tohoto projektu ještě po dobu tří let. V následujících třech letech očekává čisté peněžní toky, riziko inflace je již zahrnuto do jejich výše.

Tabulka č. 17 Kalkulace současné hodnoty čistých peněžních toků

Rok	ČPT	Faktor současné hodnoty	Současná hodnota ČPT
Vzorec	K	$1 / (1 + i)^n$	$K / (1 + i)^n$
2013	195,000	0.909090909	214,500
2014	211,000	0.826446281	255,310
2015	205,000	0.751314801	272,855
<b>Celkem</b>	<b>611,000</b>		<b>742,665</b>

Zdroj: [Vlastní zpracování]

Zvolená úroková míra, která vychází z hodnot vlastní přírůstkové úrokové míry, je 10% a bude sloužit pro výpočet současné hodnoty čistých peněžních toků.

Tabulka č. 18 Výpočet snížení hodnoty aktiva

<b>Současná hodnota ČPT</b>	<b>742,665</b>
<b>Pořizovací cena</b>	1,056,000
<b>Oprávký</b>	(211,200)
<b>Účetní hodnota</b>	<b>844,800</b>
<b>Výše ztráty ze snížení hodnoty</b>	<b>102,135</b>

Zdroj: [vlastní zpracování]

Zpětně ziskatelná částka v kalkulaci je nižší než účetní hodnota. O rozdíl 102 135 (zaokrouhлено) je třeba snížit účetní hodnotu aktiva.

Účetní zachycení vykáže rozdíl na účtu „Opravná položka k nehmotnému majetku, a současně jako náklad ve výsledovce, protože aktivum nebylo dřív přeceněno, a tak ani nebyl vytvořen „Fond z přecenění“.

Účtování snížení hodnoty aktiv

	MD	DAL
Náklad -Snížení hodnoty aktiv	102,135.00	
Oprávký DNM		102,135.00

Dopad na rozvahu k datu 31. 12. 2012 bude následovný.

Tabulka č. 19 Rozvaha snížení hodnoty aktiv - IFRS - 31. 12. 2012

Aktiva		Pasiva	
DHM	6,000,000.00	Základní kapitál	10,000,000.00
-Automobil	917,643.00	Výsledek hospodaření	(652,451.00)
DNM	742,665.00	Závazek z leasingu dlouhodobý	719,695.00
Běžný účet	2,604,600.00	Závazek z leasingu krátkodobý	197,664.00
<b>Σ</b>	<b>10,264,908.00</b>	<b>Σ</b>	<b>10,264,908.00</b>

Zdroj: [vlastní zpracování]

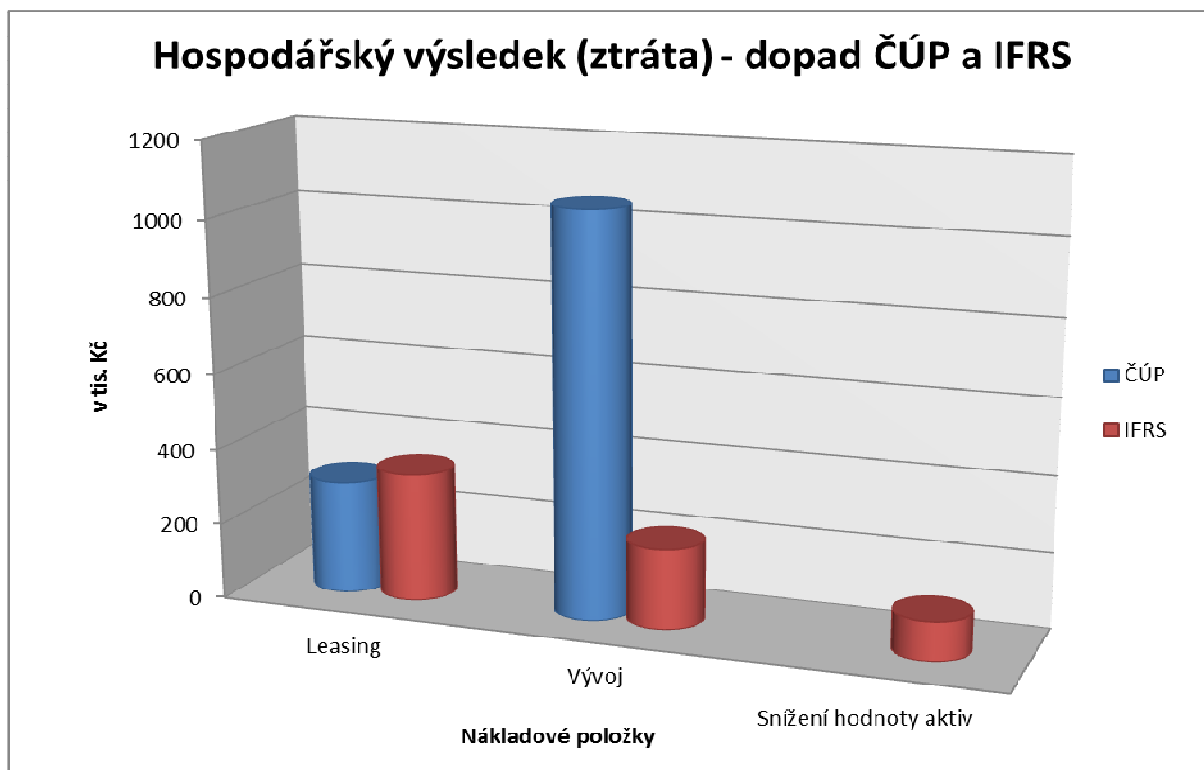
## Komentář

V českých účetních knihách se výše znehodnocení nevykáže u tohoto nehmotného aktiva, protože toto aktivum nebylo podle ČÚP klasifikováno jako dlouhodobý majetek. Podle IFRS firma sníží hodnotu majetku pomocí navýšení oprávek k dlouhodobému nehmotnému majetku a způsobí i změnu ve výsledku hospodaření daného období. V tomto případě jsme pro vykazání podle IFRS použili metodu diskontovaných peněžních toků pro stanovení zpětně ziskatelné částky.

## Sumarizace rozdílu ve finančních výkazech mezi ČÚP a IFRS

Následující graf slouží pro přehled dopadu nákladů do výsledku hospodaření.

Graf 1: Hospodářský výsledek (ztráta) – dopad ČÚP a IFRS



Zdroj: [vlastní zpracování]

V následující tabulce jsou pro přehlednost shrnuty rozdíly mezi rozvahou podle ČÚP a IFRS pro vybrané standardy v oblasti leasingu a nehmotného majetku, které jsem analyzovala v praktické části této bakalářské práce.

Tabulka č. 20 Analýza rozvahy podle ČÚP a IFRS ( v tis. Kč)

Položka rozvahy	ČÚP	IFRS	Nárůst / Pokles
<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>8,645</b>	<b>10,265</b>	<b>1,620</b>
<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>6,000</b>	<b>7,660</b>	<b>1,660</b>
Dlouhodobý hmotný majetek	6,000	6,918	918
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	743	743
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>2,605</b>	<b>2,605</b>	<b>0</b>
Peníze	2,605	2,605	0
<b>Časové rozlišení</b>	<b>40</b>	<b>0</b>	<b>-40</b>
	0	0	0
<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>8,645</b>	<b>10,265</b>	<b>1,620</b>
<b>Vlastní kapitál</b>	<b>10,000</b>	<b>10,000</b>	<b>0</b>
VH běžného účetního období	-1,355	-652	703
<b>Cizí zdroje</b>	<b>0</b>	<b>918</b>	<b>918</b>
Dlouhodobé závazky	0	720	720
Krátkodobé závazky	0	198	198
<b>Časové rozlišení</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Zdroj: [vlastní zpracování]

**Dlouhodobý hmotný majetek** zaznamenal nárůst v rozvaze podle IFRS v důsledku zařazení automobilu z leasingového vztahu do hodnoty majetku společnosti v hodnotě 1 147 054 Kč snížený o roční odpis 229 411 Kč.

**Dlouhodobý nehmotný majetek** v částce 1 056 000 Kč je součástí majetku podniku jen podle IFRS. ČÚP nerozlišují fázi výzkumu a vývoje, výdaje na webové stránky jsou jen nákladem. Zůstatková hodnota je po odečtení odpisů a snížení hodnoty v celkové výši 742 665 Kč.

**Hospodářský výsledek běžného účetního období** je v ČÚP ovlivněn nákladem splátky z leasingu 289 400 Kč a podílem na NPO 10 000 Kč pro období roku 2012. V IFRS byl dopad z leasingu v nákladech způsoben odpisem majetku 229 411 Kč a úrokem 109 705 Kč. V oblasti nehmotného majetku v ČÚP podnik musel odepsat celou částku mzdových nákladů na vývoj v hodnotě 1 056 000 Kč, ale podle IFRS zohlednil jen odpis z majetku ve výši 211 200 Kč a v důsledku testování majetku na snížení odepsal dalších 102 135 Kč.

**Závazek dlouhodobý a krátkodobý** podle ČÚP společnost nevykazuje, mzdové náklady byly uhrazeny z bankovního účtu v hodnotě 1 056 000 Kč. V IFRS byly mzdové náklady snižené o hodnotu majetku uznanou jako nehmotné aktivum. Rozdíl v závazcích je způsoben splátkami leasingu, které jsou klasifikovány jako dlouhodobé v hodnotě 719 695 Kč, protože jsou splatné za období delší než jeden rok. Krátkodobá část je ve výši 197 644 Kč. ČÚP závazek z leasingu nevykazuje.

Záměrem tohoto srovnání bylo poukázat na vybrané oblasti výkaznictví, které si zasluhují specifickou pozornost kvůli zásadním rozdílům vznikajícím při aplikaci vybraných standardů IFRS na účetní závěrku sestavenou podle ČÚP.



## 5 Závěr

Cílem mé bakalářské práce bylo přiblížit obraz rozdílů mezi rozvahou sestavenou na základě ČÚP a rozvahou, která bude výsledkem účtování podle zásad mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Věřím, že tato bakalářská práce může sloužit jako praktický náhled pro přiblížení specifických rozdílů, které se vyskytují v otázce účtování leasingu, výzkumu a vývoje v rámci nehmotných aktiv a v poslední řadě i v otázkách o snížení jejich hodnoty.

Teoretická část této bakalářské práce plní potřebu obeznámení se se základními pojmy, které přibližují a vysvětlují principy, o nichž mezinárodní standardy účetního výkaznictví pojednávají. Formou, kterou vypovídají o společnosti, odpovídají na důležité otázky, které si zainteresované osoby na tuzemských či zahraničních trzích kladou v oblasti rozhodování o vhodných variantách pro investování.

V roce 2011 se ustanovení o sestavení uzávěrky podle IFRS rozšířilo i na další vybrané společnosti, které mohou sestavovat účetní výkazy podle IFRS dobrovolně. Tímto je zřejmé, že ekonomická a účetní sféra zaznamenává pokrok velice rychle a přijímá za formu prezentace své společnosti účetní výkazy na takové úrovni, kdy podávají přehledný obraz o struktuře kapitálu.

Podle ČÚP ještě stále můžeme hovořit o vykazování účetních transakcí se zaměřením na správný výstup pro daňové účely. Snaha o harmonizaci se projevuje v neustálé úpravě národní legislativy, aby se dnes velice náročný proces, který se týká převodu finančních výkazů podle ČÚP na IFRS, stal záležitostí nenáročnou, a to jak finanční, tak i z pohledu potřeby disponování dostatečnými a kvalifikovanými znalostmi pro úspěšné sestavení správných a srovnatelných IFRS výkazů.

V současnosti pro implementaci platných IFRS standardů, stejně tak jejich interpretací a návodů, nabízejí své služby celosvětově známé auditorské firmy, které ve svých řadách neustále odborně školí a dlouhodobě vzdělávají své zaměstnance s cílem udržet vysokou kvalitu odborných a praktických dovedností.

Pro doplnění už jen dodám, že už i tak náročný a obtížný proces implementace často zkomplikuje jazyková bariéra. Většina zaměstnanců dnes už disponuje dobrou

znalostí anglického jazyka, to ale nemusí být dostatečné na to, aby všechny popsání odborné postupy a dodatečné novelizace byly správně chápány a aplikovány.

Praktická část je shrnutím poznatků z teoretické části a jejich následná aplikace ve formě vybraných standardů na rozvahu společnosti. Úpravy se týkají účtování leasingu a nehmotného aktiva. Společnost připravuje výkazy podle ČÚP a pak je promítá do výkazů mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Podle srovnání, které je obsažené v tabulce výsledků z rozvahy ČÚP a IFRS v poslední části bakalářské práce, je zřejmé, že výkaz poskytuje informace o chodu společnosti. Poukazuje na výši a strukturu aktiv, která by se v českých výkazech nevyskytovala. Nehmotná aktiva a zvláště vývoj jsou specifickým prvkem, který způsobuje markantní dopad na účetní výkazy společnosti. Pozitivem je i rozdělení závazků, které poskytuje lepší přehled a následné plánování peněžních toků (cash flow). V poslední řadě bych odkázala na graf, který je také součástí této práce a zachycuje dopad vybraných účetních transakcí v hlavní knize ČÚP a IFRS a tím i celkem odlišný hospodářský výsledek.

Pro společnost, která působí na zahraničních trzích, vyvíjí se a má zájem o pohyb kapitálu a informace o finančním zdraví svých investic, je velmi důležité mít finanční výkazy srovnatelné s konkurencí a tím získat informace a výhody s nimi spojené.

## 6 Seznam použité literatury

- BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*, 1. vydání. Praha: Nakladatelství ASPI Walter's Kluwer, 2008. 307 s. ISBN: 978-80-7357-366-9
- MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS / IFRS Policies and Procedures*, 1. vydání. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o., 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4
- BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZER, Vladimír. *Účetnictví I*. 3. přepracované a rozšířené vydání, Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2006. 495 s. ISBN 978-80-86716-45-9
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*, 2. vydání. Praha: Nakladatelství BIZBOOKS, 2008. 344 s. ISBN 978-80-251-1950-1
- FICBAUER, Jiří; FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. aktualizované vydání. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6
- JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mez. standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2011 - v příkladech*, 1. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9
- MACKENZIE, Bruce, et al. *WILEY Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2012* [online]. Hoboken (New Jersey): John Wiley & Sons, Inc., 2012. 1069 s. <http://www.google.cz/books> ISBN 978-0470-92399-3
- RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2012*, 12. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. 1095 s. ISBN 978-80-7263-714-0
- 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 podvojněho účetnictví, ve znění vyhlášek č. 472/2003 Sb., č. 397/2005 Sb., č. 349/2007 Sb., č. 469/2008 Sb., č.

- 419/2010 Sb. a 413/2011 Sb.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění
  - **Jiné zdroje:**
  - EFRAG endorsement status reports – IAS plus [online]. [cit. 2013-01-16]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/tag-types/other-publications/efrag-endorsement-status-reports>
  - KOVANICOVÁ, Dana. *KONVERGENCE KONCEPČNÍCH RÁMCŮ IASB a FASB* [online]. [cit. 2013-01-16]. Dostupné z: [http://kfu.vse.cz/media/Konference/peko/2010/PEKO2010\\_konvergence\\_Kovanicova.pdf](http://kfu.vse.cz/media/Konference/peko/2010/PEKO2010_konvergence_Kovanicova.pdf)
  - *Kapesní průvodce a rozdíly proti českému účetnictví 2012* [online]. PWC, 2013.[cit. 2013-10-07]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>.
  - *Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)* [online]. Komora auditorů ČR výbor pro IFRS, Mimořádná příloha časopisu Auditor č. 08/2011.[cit. 2013-09-12]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/768/Priloha-A8-2011-Metodicka%20pomucka.pdf>

## 7 Přílohy

### Seznam grafů str.

Graf č.1 - Hospodářský výsledek (ztráta) – dopad ČÚP a IFRS 46

### Seznam vzorců

Vzorec č.1 Současná hodnota PV (present value) 32

### Seznam tabulek

Tabulka č. 1 Účetní výkazy 18

Tabulka č. 2 Specifika pro ČÚP a IFRS pro Leasing 21

Tabulka č. 3 Specifika pro ČÚP a IFRS pro Nehmotná aktiva 24

Tabulka č. 4 Specifika pro ČÚP a IFRS pro Snížení hodnoty aktiv 27

Tabulka č. 5 Rozvaha - ČÚP - k 31. 12. 2011 30

Tabulka č. 6 Rozvaha leasing - ČÚP - 31. 12. 2012 31

Tabulka č. 7 Výpočet současné hodnoty – Leasing 33

Tabulka č. 8 Výpočet pohybu závazku z finančního leasingu 33

Tabulka č. 9 Rozvaha leasing - IFRS - 31. 12. 2012 34

Tabulka č. 10 Rozvaha leasing - IFRS závazek - 31. 12. 2012 35

Tabulka č. 11 Rozvaha leasing s akontací - ČÚP - 31. 12. 2012 36

Tabulka č. 12 Rozvaha leasing s akontací - IFRS - 31. 12. 2012 37

Tabulka č. 13 Rozvaha nehmotná aktiva - ČÚP - 31. 12. 2012 39

Tabulka č. 14 Aktivace softwaru v průběhu roku 2012 42

Tabulka č. 15 Rozvaha nehmotná aktiva - IFRS - 31. 12. 2012 42

Tabulka č. 16 Rozvaha- Snížení hodnoty aktiv - ČÚP - 31. 12. 2012 43

Tabulka č. 17 Kalkulace současné hodnoty čistých peněžních toků 44

Tabulka č. 18 Výpočet snížení hodnoty aktiva 45

Tabulka č. 19 Rozvaha snížení hodnoty aktiv - IFRS - 31. 12. 2012 45

Tabulka č. 20 Analýza rozvahy podle ČÚP a IFRS ( v tis. Kč) 47

### Seznam obrázků

Obrázek č. 1 Převod účetních výkazů z Oracle 29

Obrázek č. 2 Software proces aktivace 40

## Seznam použitých zkratk

ČÚP	- Česká účetní pravidla
D	- Strana Dal
DHM	- Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	- Dlouhodobý nehmotný majetek
EU	- Evropská unie (European Union)
IAS	- Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IASB	- Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IFRIC	- (International Financial Reporting Interpretations Committee)
IFRS	- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
Kč	- Koruna česká
MD	- Strana Má dáti
NPO	- Náklady příštích období
PV	- Současná hodnota (Present value)
SH	- Současná hodnota
US GAAP	- Všeobecně uznávané účetní principy ve Spojených státech (United States Generally Accepted Accounting Principles)
VH	- Výsledek hospodaření