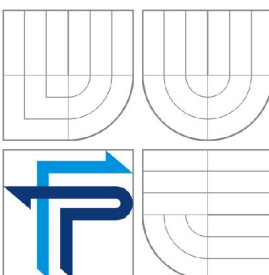


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
DEPARTMENT OF FINANCES

TRANSFORMACE IFRS DO ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ – NĚKTERÉ PROBLÉMY APLIKOVANÉ DO PODMÍNEK VYBRANÉ FIRMY

TRANSFORMATION OF CZECH FINANCIAL STATEMENTS INTO FINANCIAL STATEMENTS
UNDER IAS/IFRS

DIPLOMOVÁ PRÁCE
DIPLOMA THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

MGR. ZDEŇKA GABRHELÍKOVÁ

VEDOUČÍ PRÁCE
SUPERVISOR

ING. HELENA HANUŠOVÁ, CSC.

BRNO 2007

LICENČNÍ SMLOUVA POSKYTOVANÁ K VÝKONU PRÁVA UŽÍT ŠKOLNÍ DÍLO

uzavřená mezi smluvními stranami:

1. Pan/paní

Jméno a příjmení: Mgr. Zdeňka Gabrhelíková

Bytem: Rašelinová 5, Brno 628 00

Narozena (datum a místo): 2. února 1973, Nové Město na Moravě

(dále jen „autor“)

a

2. Vysoké učení technické v Brně

Fakulta podnikatelská

se sídlem Kolejní 2906/4, Brno 612 00

jejímž jménem jedná na základě písemného pověření děkanem fakulty:

Doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D

(dále jen „nabyvatel“)

Čl. 1 Specifikace školního díla

1. Předmětem této smlouvy je vysokoškolská kvalifikační práce (VŠKP):

- disertační práce
- diplomová práce
- bakalářská práce
- jiná práce, jejíž druh je specifikován jako

.....

(dále jen VŠKP nebo dílo)

Název VŠKP:	Transformace IFRS do českých účetních standardů
Vedoucí/ školitel VŠKP:	Ing. Helena Hanušová, CSc.
Ústav:	ekonomiky
Datum obhajoby VŠKP:	červen 2007

VŠKP odevzdal autor nabyvateli v *:

- tištěné formě – počet exemplářů 1
- elektronické formě – počet exemplářů 1

* hodící se zaškrtněte

2. Autor prohlašuje, že vytvořil samostatnou vlastní tvůrčí činností dílo shora popsané a specifikované. Autor dále prohlašuje, že při zpracovávání díla se sám nedostal do rozporu s autorským zákonem a předpisy souvisejícími a že je dílo dílem původním.
3. Dílo je chráněno jako dílo dle autorského zákona v platném znění.
4. Autor potvrzuje, že listinná a elektronická verze díla je identická.

Článek 2

Udělení licenčního oprávnění

1. Autor touto smlouvou poskytuje nabyvateli oprávnění (licenci) k výkonu práva uvedené dílo nevýdělečně užít, archivovat a zpřístupnit ke studijním, výukovým a výzkumným účelům včetně pořizování výpisů, opisů a rozmnoženin.
2. Licence je poskytována celosvětově, pro celou dobu trvání autorských a majetkových práv k dílu.
3. Autor souhlasí se zveřejněním díla v databázi přístupné v mezinárodní síti
 - ihned po uzavření této smlouvy
 - 1 rok po uzavření této smlouvy
 - 3 roky po uzavření této smlouvy
 - 5 let po uzavření této smlouvy
 - 10 let po uzavření této smlouvy(z důvodu utajení v něm obsažených informací)
4. Nevýdělečné zveřejňování díla nabyvatelem v souladu s ustanovením § 47b zákona č. 111/ 1998 Sb., v platném znění, nevyžaduje licenci a nabyvatel je k němu povinen a oprávněn ze zákona.

Článek 3

Závěrečná ustanovení

1. Smlouva je sepsána ve třech vyhotoveních s platností originálu, přičemž po jednom vyhotovení obdrží autor a nabyvatel, další vyhotovení je vloženo do VŠKP.
2. Vztahy mezi smluvními stranami vzniklé a neupravené touto smlouvou se řídí autorským zákonem, občanským zákoníkem, vysokoškolským zákonem, zákonem o archivnictví, v platném znění a popř. dalšími právními předpisy.
3. Licenční smlouva byla uzavřena na základě svobodné a pravé vůle smluvních stran, s plným porozuměním jejímu textu i důsledkům, nikoliv v tísní a za nápadně nevýhodných podmínek.
4. Licenční smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem jejího podpisu oběma smluvními stranami.

V Brně dne:

.....
Nabyvatel

.....
Autor

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá problematikou zpracování účetní závěrky podle **Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS** a podle platné právní úpravy v České republice. Ukazuje zásadní vzájemné rozdíly a postupy při aplikaci IFRS v podmínkách konkrétní střední firmy. Prezentuje vliv vzniklých rozdílů na hospodářský výsledek a poukazuje na nutnost harmonizace národních účetních legislativ.

Abstract

Diploma work inquires processing of financial statements according **International Financial Reporting Standards IFRS** and also according current legal adaptation of financial statements in Czech Republic. The work reveals crucial differences in financial reporting of concrete Small Enterprises company. It demonstrates the influence of financial reporting on income. The work points out necessity of harmonization of national accounting standards with IFRS.

Klíčová slova

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS
Mezinárodní účetní standardy IAS
Koncepční rámec
České účetní standardy
Účetní výkazy
Rozvaha
Výsledovka
Výkaz cash flow
Výkaz o změnách vlastního kapitálu
Komentář k účetní závěrce
SME standardy
Malé a střední podniky
Leasing
Hospodářský výsledek za účetní období
Harmonizace
Regulace
Implementace

Keywords

International Accounting Standards IAS
International Financial Reporting Standards IFRS
Framework
Czech accounting standards
Financial Statements
Balance Sheet
Income Statement
Statements of Cash Flows
Statement of Changes in Equity
Notes to Financial Statements
SME Standards
Small and Medium-Sized Entities/Enterprises
Lease
Profit / loss of current accounting period
Harmonization
Regulation
Implementation

Bibliografická citace

GABRHELÍKOVÁ, Z. *Transformace IFRS do českých účetních standardů - některé problémy aplikované do podmínek vybrané fi.* Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2006. 104 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Helena Hanušová, CSc.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb. O právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně, dne 23.května 2007

.....
Podpis

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce, Ing. Heleně Hanušové CSc., za cenné rady a připomínky k obsahu diplomové práce a také za vstřícnost a pochopení v průběhu jejího vypracování.

OBSAH	
ÚVOD	11
1 VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE	13
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	14
2.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví	14
2.2 Shrnutí vývoje mezinárodních účetních standardů	16
2.3 Přehledy standardů	18
3 ANALÝZA PROBLÉMŮ A SOUČASNÉ SITUACE	22
3.1 Metodika a struktura účetní závěrky podle IFRS	22
3.1.1 Koncepční rámec	22
3.1.2 Rozvaha	27
3.1.3 Výsledovka	32
3.1.4 Výkaz změn vlastního kapitálu	35
3.1.5 Výkaz peněžních toků	37
3.1.6 Komentář k účetním výkazům	42
3.2 Metodika tuzemské závěrky	44
3.3 Srovnání požadavků na obsah závěrky podle IFRS a ČSÚ	46
3.4 Srovnání některých standardů IFRS s českou úpravou	47
3.4.1 IAS 2 – zásoby	47
3.4.2 IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení	50
3.4.3 IAS 38 – nehmotná aktiva	53
3.4.4 IAS 18 – výnosy	57
3.4.5 IAS 36 – snížení hodnoty aktiv	58
3.4.6 IAS 37 – rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	59
3.5 Implementace IFRS v podmínkách střední firmy	60
3.6 Nový standard IFRS pro malé a střední podniky (SME)	65
3.7 Základní údaje o firmě	68
3.8 Účetní závěrka firmy podle české normy	69
3.8.1 Rozvaha k 31.12.2006	70
3.8.2 Výsledovka k 31.12.2006	72
3.8.3 Cash flow k 31.12.2006	73
3.8.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu	74
3.8.5 Základní údaje Přílohy k účetní uzávěrce k 31.12.2006	75
4 DOPORUČENÍ A NÁVRHY ŘEŠENÍ	76
4.1 Problematika převodu na IFRS u leasingu	76
4.2 Tabulky a výpočty převodu leasingu	80
4.2.1 Pomocné tabulky pro výpočty převodu leasingu	81
4.2.2 Pomocné tabulky pro převody ve výkazech	86
4.3 Vliv úprav podle IFRS na hospodářský výsledek běžného období	91
4.4 Vliv úprav podle IFRS na vlastní kapitál	91
4.5 Výkazy podle IFRS	92
4.5.1 Rozvaha podle IFRS k 31.12.2006	92
4.5.2 Výsledovka podle IFRS k 31.12.2006	93
4.5.3 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu IFRS k 31.12.2006	94
4.5.4 Výkaz peněžních toků IFRS k 31.12.2006	95

4.6	Přehled zásadních rozdílů IFRS a české legislativy ve výkazech v případě finančního leasingu	96
5	ZÁVĚR	98
	Seznam zkratk	101
	Seznam tabulek	102
	Seznam schémat	102
	Seznam použité literatury	103

ÚVOD

Informace představují jednu z nejdůležitějších součástí ekonomického života. Rozvoj mezinárodního kapitálového trhu, vývoj nových informačních technologií a růst nadnárodních společností, to vše vyvolává potřebu celosvětově uznávaných účetních norem.

Společnosti na celém světě se snaží přiblížit účetním standardům nebo je přímo zavádějí jako svoje národní normy. Volný pohyb zboží, osob a kapitálu také v rámci Evropské unie vyžadoval vytvořit jednotné podnikatelské prostředí a nakonec tento vývoj vyústil v aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS (*International Financial Reporting Standards*), které všechny tyto požadavky splňují. Původní označení Mezinárodní účetní standardy IAS (*International Accounting Standards*) bylo změněno z důvodu zdůraznění faktu, že se jedná především o standardizaci účetního výkaznictví a ne o standardizaci účtování. Vydané standardy IAS zůstávají v platnosti a nové jsou vydávány s označením IFRS.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS jsou v současné době klíčovým prvkem tolik potřebné mezinárodní harmonizace účetnictví. Význam tohoto souboru standardů pro Českou republiku byl umocněn v souvislosti s jejím vstupem do Evropské Unie, neboť Evropská unie vyžaduje, aby společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry sestavovaly konsolidované účetní závěrky nejpozději od roku 2005 v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. V návaznosti na uvedený požadavek EU vstoupil od 1. 5. 2004 v České republice v platnost odstavec 9 paragrafu 19 Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, který stanoví pro obchodní společnosti emitující cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie povinnost použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví upravené právem Evropských společenství. Dále k tomuto datu vstoupil v platnost § 23a Zákona o účetnictví, který nařizuje konsolidujícím účetním jednotkám, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro sestavení konsolidované účetní závěrky a při vyhotovení výroční zprávy.

Standardy nejsou vytvořeny pro určité konkrétní prostředí, tím je zajištěn jejich nadnárodní charakter. Soubor standardů je systematicky zkvalitňován, aby zachytil nejlepší přístupy účetní praxe.

Přestože po řadě úprav účetní legislativy se ČR přibližuje směrnicím EU a standardům IAS/IFRS, stále existuje velké množství rozdílů. Některé tyto rozdíly uvedu a analyzuji v dalších kapitolách diplomové práce.

1 VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou shrnutím nejlepších účetních postupů a zkušeností účetní profese a požadavků uživatelů na rozsah zveřejňovaných informací. Jejich účelem je zvýšit srovnatelnost vykazovaných informací o finanční výkonnosti a finanční pozici různých společností.

Největší překážkou pro srovnatelnost účetních výkazů mezi jednotlivými zeměmi Evropské unie je skutečnost, že směrnice EU nemají charakter mezinárodní práva a realizují se prostřednictvím příslušné národní úpravy členského státu, tak se promítají do účetního výkaznictví jednotlivých členských zemí specifika, která vyplývají z odlišného ekonomického a právního prostředí.

Kvalitní účetní informace neumožňují jenom kvalifikovaná podnikatelská rozhodnutí, ale i získání různých dotací, grantů a podpor. Lze předpokládat, že v budoucnu budou muset všechny společnosti v Evropské unii vykazovat dle IFRS.

Cílem diplomové práce je na základě teoretických poznatků a reálných podkladů sestavit účetní závěrku podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Nejdříve tedy stručně popíšu vývoj mezinárodních účetních standardů a aktuální teoretické poznatky k účetní závěrce podniku sestavené podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Potom uvedu podmínky stávající právní úpravy v České republice pro účetní období roku 2006 a srovnám základní rozdíly obou systémů. Na konkrétním příkladu rozdílného přístupu k účtování a vykazování v případě finančního leasingu provedu přepočty účetních dat získaných od konkrétní firmy a na základě přepočtů a převodů navrhnu účetní závěrku podle IFRS, přičemž vysvětlím a zhodnotím rozdíly ve výstupech u obou druhů závěrek.

Při zpracování práce uplatňuji obecně používané matematické postupy.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

2.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví

Pojmy regulace a harmonizace

Regulace stanovuje pravidla pro běžné účetnictví a účetní závěrku, jak vypočítat a vykázat daně, principy oceňování a týká se různých skupin uživatelů. Probíhala historicky odděleně a rozdílně na různém území a jejím výsledkem jsou odlišné účetní systémy.

Harmonizace je metoda sjednocování účetních systémů v různých zemích, napomáhá k zajištění vyšší srovnatelnosti účetních závěrek a odstraňování rozdílů mezi jednotlivými způsoby regulace. Připouští dílčí odlišnosti národních předpisů používaných v různých zemích, pokud jsou vzájemně harmonizovány například pomocí způsobů zveřejňování.

Jak je možno regulovat:

- právním předpisem, který má podobu právní normy, znamená vymahatelnost práva a za nedodržení se udělují pokuty a tresty, aktualizace je časově náročná, platí jen na určitém územně správním celku, příkladem typické podoby regulace je vymezení účtové osnovy a postupů účtování;
- regulace pomocí standardu, je založena na zvykovém právu a tvoří je znalci z oboru, nemá sankční ustanovení, nejsou právně vymahatelné, jejich aktualizace probíhá podle potřeb a jsou zaměřeny na účetní závěrku;
- kombinací právního předpisu a standardů, kdy právní předpis vymezuje základní povinnosti účetní jednotky, národní a nadnárodní standardy upravují konkrétní postupy účtování a vykazování, právní předpis je dlouhodobé povahy (legislativa na národní úrovni), standard je dle potřeby aktualizován (harmonizace na národní a nadnárodní úrovni). Příkladem je kombinace direktiv EU (právní předpisy) a IAS/IFRS(standardy).

V současné době probíhá harmonizace účetnictví třemi směry:

- standardy US GAAP (*General Accepted Accounting Principles*);
- v rámci Evropské unie (zejména 4., 7. a 8. směrnice);

- celosvětová harmonizace – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS.

Americké všeobecně uznávané účetní zásady US GAAP

Americké všeobecně uznávané účetní zásady US GAAP jsou nepropracovanějším a také nejstarším (vznikly ve třicátých letech minulého století) souborem pravidel pro sestavování a zveřejňování účetních výkazů kapitálových společností. Pravidla US GAAP vydává od roku 1973 Rada pro standardy finančního účetnictví FASB (*Financial Accounting Standards Board*). Společnosti, které chtějí kótovat cenné papíry na newyorské burze, musí sestavovat svoje účetní závěrky v souladu s US GAAP.

Rozdíly mezi IAS/IFRS a US GAAP

V rámci sblížení obou systémů lze říci, že mezi US GAAP a IAS/IFRS existuje v zásadě shoda s tím, že US GAAP jsou podrobnější a IAS/IFRS stručnější. Hlavním rozdílem mezi IAS/IFRS a US GAAP je skutečnost, že americké standardy jsou účetním národním systémem USA, který je tvořen pro americké prostředí, ale IAS/IFRS vstupují do mezinárodního prostředí a některé národní systémy nejsou vždy vhodně připraveny pro přijetí.

Postup harmonizace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii

V rámci Evropské unie upravovaly harmonizaci už první směrnice, které se týkaly účetnictví. Postupně vyšly pro oblast účetnictví tři směrnice (direktivy):

- **rok 1978 – 4. směrnice – problematika účetní závěrky;**
- **rok 1983 – 7. směrnice – pravidla pro konsolidované účetní závěrky;**
- **rok 1984 – 8. směrnice – požadavky na auditory.**

Tyto směrnice postupem času přestaly vyhovovat stoupajícím potřebám harmonizace. Evropská komise rozhodla, že není efektivní vytvářet vlastní systém předpisů a v roce 2000 oznámila novou harmonizační strategii. Podstatou strategie je, že jako nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS.

Evropská unie k zabezpečení implementace IFRS do národních účetních systémů a do právního prostředí unie vytvořila schvalovací mechanismus IFRS. Povinné jsou pouze ty standardy, které schválil Výbor pro regulaci účetnictví za pomoci Rady pro evropské

finanční reportování EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) a jsou zároveň zveřejněny v Úředním věstníku.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS

Samostatným vývojem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, přehledem orgánů a institucí, které se podílejí na vydávání IFRS, se zabýváme podrobněji v následující podkapitole 2.2.

2.2 Shrnutí vývoje mezinárodních účetních standardů

Pro pochopení cíle, principů i termínů, které jsou v souvislosti s IFRS používány, je třeba se ohlédnout do historie jejich vzniku a vývoje.

Vznik prvních účetních standardů se datuje od sedmdesátých let dvacátého století.

Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů - IASC (*International Accounting Standards Committee*) byl založen v roce 1973, jako nezávislá soukromá profesní organizace na základě dohody profesních účetních institucí z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie, Irsko a USA. V roce 1983 se staly členy IASC všechny profesní organizace sdružené v **Mezinárodní federaci účetních IFAC** (*International Federation of Accountants*) a například v lednu 2000 už měl IASC 143 členů zastupujících 104 zemí. Činnost výboru IASC byla řízena Radou, která se skládala z představitelů 13 zemí jmenovaných Radou IFAC.

Standardy vydávané IASC byly označovány zkratkou **IAS – International Accounting Standards** a ty stávající nadále zůstávají v platnosti.

V roce 1995 byl vytvořen **Poradní sbor** složený z odborníků působících v účetní profesi. Jeho úkolem bylo, připomínkovat strategie a plány Rady, připravovat roční zprávu o činnosti Rady, zapojovat odbornou veřejnost do práce IASC a vyhledávat zdroje financování činnosti IASC, aniž by byla ohrožena nezávislost této instituce.

V roce 1997 vytvořila Rada **Stálý interpretační výbor - SIC** (*Standing Interpretations Committee*). Úkolem SIC bylo posuzovat sporné účetní problémy, k jejichž řešení bylo přistupováno v praxi nejednotně a vytvářet k těmto problémům interpretace, které sjednotí řešení problematických otázek v kontextu s existujícími standardy a Koncepčním rámcem.

Na sklonku roku 1999 bylo rozhodnuto o vytvoření nové organizační struktury této instituce. Bylo rozhodnuto uspořádat IASC jako samostatnou organizaci podobnou nadaci (s ohledem na dosavadní i budoucí způsob financování), která bude řízena správci. Na základě tohoto rozhodnutí vznikla **Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy – IASCF** (*International Accounting Standard Committee Foundation*) zajišťující financování činnosti. Nadaci řídí devatenáct správců, což jsou osoby zastupující různé zeměpisné oblasti a profese. Pět z těchto správců reprezentuje účetní profesi. Správci jmenují členy „nové“ **Rady pro mezinárodní účetní standardy – IASB** (*International Accounting Standards Board*) a sledují efektivnost její práce. Správci dále jmenují **Poradní sbor - SAC** (*Standards Advisory Council*) a **Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví - IFRIC** (*International Financial Reporting Interpretations Committee*).

Rada pro mezinárodní účetní standardy – IASB (*International Accounting Standards Board*) začala pracovat v roce 2001 a je plně odpovědná za tvorbu globálně platných účetních standardů, které jsou označovány jako **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS** (*International Financial Reporting Standards*). Termín IFRS je používán i jako společné označení všech standardů IAS, IFRS a všech interpretací SIC a IFRIC, které uvádím v podkapitole 2.3.

Čtrnáctičlenná Rada IASB schvaluje nově vytvořené standardy a změny stávajících standardů, zveřejňované návrhy nových standardů i konečnou verzi Interpretací IFRIC. Změny po roce 2000 se dotkly také Poradního sboru - SAC. Poradní sbor byl jmenován správci a má v současné době přibližně 45 členů. Posláním Poradního sboru je umožnit nejširší odborné veřejnosti (skupinám i jednotlivcům) dávat návrhy a doporučení pro činnost IASB. Je zároveň prostředníkem, který informuje IASB o očekávaných dopadech navrhovaných standardů na uživatele a předkladatele účetních závěrek.

Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví – IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee*) byl jmenován správci nadace IASCF v březnu 2002 a nahradil dosavadní výbor **SIC** (*Standing Interpretations Committee*). Úkolem tohoto výboru je také formou interpretací vytvářet pravidla umožňující jednotnou aplikaci IFRS v případě sporných otázek. IFRIC vydává čtvrtletně informační bulletin „INSIGHT“, který obsahuje aktuální informace o projektech. Správci nadace IASCF umožňují zástupcům regulačních institucí účastnit se zasedání IFRIC a

vyjadřovat svá mínění. V současné době jsou zvolenými pozorovateli **Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry - IOSCO** (*International Organization of Securities Commissions*) a Evropská komise. Zasedání IFRIC jsou stejně jako zasedání IASB většinou veřejnosti přístupná.

2.3 Přehledy standardů

Proces tvorby a aktualizace standardů

Tabulka 2.3.1 Postup tvorby standardů¹

Tvorba standardů obvykle zahrnuje následující kroky:	
1.	Návrh tématu (projektu) se žádostí o identifikaci a posouzení souvisejících otázek, zvážení zda je problematiku nutno upravit samostatným standardem, či je-li možno daný problém řešit aplikací obecných zásad a definic v Koncepčním rámci (žádost o posouzení problému podávají odborníci pracující při IASB).
2.	Studium národních úprav daného problému a řešení užívaných v praxi.
3.	Konzultace se SAC o vhodnosti zařazení daného tématu. (povinný krok)
4.	Vytvoření poradní skupiny, která bude poskytovat radě doporučení při řešení projektu.
5.	Publikování diskusních materiálů (discussion papers) k veřejnému připomínkování.
6.	Publikování Zveřejněného návrhu (ED-Exposure Draft), který muselo schválit nejméně osm členů rady, k veřejnému připomínkování. (povinný krok)
7.	Publikování <i>Zdůvodnění závěrů</i> v rámci <i>Zveřejněného závěru</i> .
8.	Posouzení připomínek k ED obdržených ve stanovené lhůtě.
9.	Uskutečnění veřejného slyšení či testů v praxi, pokud se budou jevit jako účelné.
10.	Schválení standardu nejméně osmi hlasy. (povinný krok)
11.	Publikování zdůvodnění závěrů (basis for conclusions) v rámci Standardu.

Struktura obsahu standardu

Struktura standardu je následující:

- Obsah;
- úvod;
- text standardu, který dále obsahuje následující části – cíl, rozsah působnosti, výchozí definice, pravidla rozpoznání, oceňování v okamžiku rozpoznání a k bilančnímu dni, zveřejnění, datum účinnosti;
- dodatky;

¹ DVORÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 339 s. ISBN 80-251-1085-0. str. 8

- zdůvodnění závěrů;
- implementační příručka;
- tabulkový přehled změn provedených ve standardu.

V následujících tabulkách jsou uvedeny seznamy standardů IAS a IFRS a interpretací SIC a IFRIC, modře podbarvené standardy byly novelizovány oproti textu IAS z roku 2003.

Tabulka 2.3.2 Seznam aktuálních standardů s českým i anglickým názvem

číslo	český a anglický název	platné od
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví First time adoption of International Financial Reporting Standards	1.1.2004
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie Share-based payment	1.1.2005
IFRS 3	Podnikové kombinace Business combinations	31.3.2004
IFRS 4	Pojistné smlouvy Insurance contracts	1.1.2005
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti Non-current assets held for sale and discontinued operations	1.1.2005
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů Exploration for and evaluation of mineral resources	1.1.2006
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování Financial instruments: Disclosures	1.1.2007
IFRS 8	Segmenty činnosti Operating Segments	1.1.2009
IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky Presentation of financial statements	1.1.2005
IAS 2	Zásoby Inventories	1.1.2005
IAS 7	Výkazy peněžních toků Cash flow statements	1.1.1994
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby Accounting policies, changes in accounting estimates and errors	1.1.2005
IAS 10	Události po rozvahovém dni Events after the balance sheet date	1.1.2005
IAS 11	Stavební smlouvy Construction contracts	1.1.1995
IAS 12	Daně ze zisku Income taxes	1.1.1998
IAS 14	Vykazování podle segmentů Segments reporting	1.7.1998
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení Property, plant and equipment	1.1.2005
IAS 17	Leasingy Leases	1.1.2005
IAS 18	Výnosy Revenue	1.1.1995
IAS 19	Zaměstnanecké požitky Employee benefits	1.1.1999
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory Accounting for government grants and disclosure of gover. Assistance	1.1.1984

IAS 21	Dopady změn měnových kurzů The effects of changes in foreign exchange rates	1.1.2005
IAS 23	Výpůjční náklady Borrowing costs	1.1.1995
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran Related party disclosures	1.1.2005
IAS 26	Účtování a vykazování penzijních plánů Accounting and reporting by retirement benefit plans	1.1.1988
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka Consolidated and separate financial statements	1.1.2005
IAS 28	Investice do přidružených podniků Accounting or investments in associates	1.1.2005
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách Financial reporting in hyperinflationary economies	1.1.1990
IAS 30	Zveřejňování v účetních závěrkách bank a podob. finančních institucí Disclosures in the financial statements of banks and similar financ. institutions	1.1.1991
IAS 31	Vykazování účasti ve společných podnicích Financial reporting of interests in joint ventures	1.1.2005
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování Financial instruments: disclosures and presentation	1.1.2005
IAS 33	Zisk na akcii Earnings per share	1.1.2005
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví Interim financial reporting	31.3.2004
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv Impairment of assets	31.3.2004
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva Provisions, contingent liabilities and contingent assets	1.7.1999
IAS 38	Nehmotná aktiva Intangible assets	31.3.2004
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování Financial instruments: recognition and measurement	1.1.2005
IAS 40	Investice do nemovitostí Investment property	1.1.2005
IAS 41	Zemědělství Agriculture	1.1.2003

Tabulka 2.3.3 Seznam aktuálních interpretací

číslo	Český a anglický název	pro standard	platné od
SIC 7	Zavedení měny EURO Introduction of the Euro	IAS 21	1.6.1998
SIC 10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem Government assistance - no specific relation to operating activities	IAS 20	1.8.1998
SIC 12	Konsolidace - jednotky zvláštního určení Consolidation - special purpose entities	IAS 27	1.7.1999
SIC 13	Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků Jointly controlled entities - non-monetary contributions by ventures	IAS 31	1.1.1999
SIC 15	Operativní leasingy - pobídky Operating leases - incentives	IAS 17	1.1.1999
SIC 21	Daně ze zisku - zpětná získatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv Income taxes - recovery of revalued non-depreciable assets	IAS 12	15.7.2000
SIC 25	Daně ze zisku - změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů Income taxes - changes in the tax status of an entity or its shareholders	IAS 12	15.7.2000
SIC 27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu Evaluating the substance of transactions involving the legal form of a lease	IAS 1,17,18	31.12.2001
SIC 29	Zveřejňování - ujednání o poskytování licencovaných služeb Disclosure - servis consession arrangements	IAS 1	31.12.2001
SIC 31	Výnosy (tržby) - barterové transakce zahrnující reklamní služby Revenue - barter transactions involving advertising services	IAS 18	31.12.2001
SIC 32	Nehmotná aktiva - náklady a webové stránky Intangible assets - web site costs	IAS 38	25.3.2002
IFRIC 1	Změny v existujících závazcích souvis.s vyřazením, reaktiv. a podob.závaz. Changes in existing decommissioning, restoration and similar liabilities	IAS 37	1.9.2004
IFRIC 2	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje Members' shares in co-operative entities and similar instruments	IAS 32	1.1.2005
IFRIC 3	Emisní práva Emission rights withdrawn	IAS 20,37,38	1.3.2005
IFRIC 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing Determining whether an arrangement contains a lease	IAS 17	1.1.2006
IFRIC 5	Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, reaktivace a životní prostř. Rights to interests arisin from decommissioning,restoration and envir. r. funds	IAS 8,27,28,31,37,39, SIC12	1.1.2006
IFRIC 6	Závazky vzniklé z účasti na specifických trzích-odpad z elektr.a elektron.zař. Liabilities arising from partic.in a spec.market-waste electr.and electronic equip.	IAS 37	1.12.2005
IFRIC 7	Aplikace přístupu přepracování podle IAS 29-vykazování v hyperinfl.ekonom. Applying the restatement approach under IAS29 Fin.report.in hyperinl.econ.	IAS 29	1.3.2006
IFRIC 8	Rozsah působnosti IFRS 2 Scope of IFRS 2	IFRS 2	1.5.2006
IFRIC 9	Přehodnocení vložených derivátů	IAS 39	1.6.2006
IFRIC 10	Mezitimní vykazování a snížení hodnoty	IAS 34	1.11.2006
IFRIC 11	Transakce se skupinovými a vlastními akciemi	IAS 8, 32,IFRS 2	1.3.2007
IFRIC 12	Koncesní smlouvy na poskytování služeb		1.1.2008

3 ANALÝZA PROBLÉMŮ A SOUČASNÉ SITUACE

3.1 Metodika a struktura účetní závěrky podle IFRS

3.1.1 Koncepční rámec

Koncepční rámec je základním východiskem pro sestavování a předkládání účetní závěrky a tvoří teoretický základ IAS/IFRS. Není tedy standardem, ani neruší a nenahrazuje jiné standardy. Je východiskem pro pochopení jednotlivých standardů, východiskem pro přípravu nových a přezkoumání stávajících standardů. Pokud by se vyskytl rozpor mezi některým standardem a Koncepčním rámcem, postupuje se podle daného standardu.

Koncepční rámec vymezuje:

- cíl účetní závěrky;
- uživatele účetní závěrky;
- základní předpoklady zpracování účetní závěrky;
- kvalitativní popis účetní závěrky;
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků účetní závěrky;
- základní koncepci oceňování;
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu.

Koncepční rámec má pomáhat:

- výboru IASC při přípravě budoucích IFRS a posuzování stávajících IFRS;
- národním orgánům při přípravě národních standardů;
- pracovníkům sestavujícím účetní závěrku při aplikaci IFRS;
- auditorům při posuzování souladu účetní závěrky s IFRS;
- uživatelům účetních závěrek při výkladů informací obsažených v účetních závěrkách vypracovaných v souladu s IFRS.

Cíle účetní závěrky

„Cílem účetní závěrky je informovat uživatele účetní závěrky o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku. „²

² DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 339 s. ISBN 80-251-1085-0. str. 16

Informace o finanční pozici obsahuje především rozvaha, ukazuje současnou a minulou strukturu pasiv, z jejich pomoci je možné odhadnout potřebu cizích zdrojů, budoucí vývoj zisku a peněžních toků.

Informace o výkonnosti poskytuje výsledovka, ukazuje, zda a jak výkonnost podniku kolísá a umožňuje odhad budoucího vývoje zdrojů, se kterými bude podnik pracovat.

Informace o změnách ve finanční pozici jsou obsaženy ve výkazu změn vlastního kapitálu a naznačují schopnost podniku vytvářet peníze a jejich využití.

Uživatelé účetní závěrky

Účetní závěrka je zdrojem různých informací, zejména pro externí uživatele. Informační potřeby jednotlivých skupin uživatelů jsou rozdílné, ale účetní závěrka by se těmto potřebám měla přizpůsobovat.

Mezi nejvýznamnější skupiny uživatelů účetní závěrky patří zejména:

- investoři – z hlediska bezpečnosti investice, naplnění zisků a možného vývoje investice do podniku;
- věřitelé – z hlediska schopnosti podniku splácet závazky;
- zaměstnanci – z hlediska jistoty dlouhodobého zaměstnání a schopnosti podniku vyplácet mzdy, popřípadě další požitky;
- dodavatelé a odběratelé – z hlediska perspektivy dlouhodobého obchodního vztahu;
- státní orgány – z hlediska podkladů pro výběr daní a získání statistických údajů;
- veřejnost – z hlediska ekonomických i neekonomických aktivit podniku.

Součásti účetní závěrky

Účetní závěrka musí obsahovat tyto části:

- rozvaha 3.1.2;
- výsledovka 3.1.3;
- výkaz změn vlastního kapitálu 3.1.4;
- výkaz peněžních toků 3.1.5;
- komentář k účetním výkazům 3.1.6.

Požadavky na obsah rozvahy, výsledovky, výkazu změn vlastního kapitálu a komentáře k účetním výkazům se zabývá IAS 1 – *Sestavení a zveřejnění účetní závěrky*.

Výkaz peněžních toků je samostatně popsán v IAS 7 – *Výkaz peněžních toků*.

Primární předpoklady pro sestavení účetní závěrky

Koncepční rámec definuje dva základní předpoklady, které musí účetní závěrka sestavená podle něj splňovat, jedná se o akruální bázi a předpoklad trvání podniku v budoucnosti.

Periodicita vykazování, a věrné a poctivé zobrazení skutečnosti to jsou další předpoklady účetní závěrky, které definuje IAS 1 – *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*.

- **akruální báze**

Účetní závěrka sestavená za předpokladu akruální báze zobrazuje výkon podniku a všechny související skutečnosti v období, kdy k nim skutečně dochází a ne až v čase, kdy dojde k peněžním tokům z realizovaných transakcí. K tomuto postupu je třeba tvořit dohadné položky, rezervy, časové rozlišení příjmů a výdajů.

- **předpoklad trvání účetní jednotky**

Účetní závěrka vychází z předpokladu trvání podniku v budoucnosti (going concern). Předpokládá se tedy, že podnik bude pokračovat v podnikání v dohledné budoucnosti, že neuvažuje o zúžení nebo ukončení činnosti, nehrozí mu likvidace. Pokud existují pochybnosti o zachování tohoto předpokladu, musí vedení podniku tuto skutečnost zveřejnit a zohlednit tento stav při tvorbě účetní závěrky.

- **periodicita vykazování**

Podnik sestavuje účetní závěrku nejméně jednou za účetní období, kterým je kalendářní nebo hospodářský rok. Pokud nastanou důvody k podání závěrky za kratší nebo delší účetní období, je třeba důvody zveřejnit.

- **věrné a poctivé zobrazení skutečnosti**

Pokud podnik správně používá IAS 1, mělo by být zajištěno věrné a poctivé zobrazení skutečnosti.

Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.

Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky jsou:

- **srozumitelnost**

Informace uvedené v účetní závěrce musí být srozumitelné pro uživatele, u kterých se předpokládá dostatečná znalost podnikatelských aktivit, účetnictví a ekonomické problematiky.

- **relevance (nebo-li důležitost)**

Informace jsou důležité, pokud jsou uživatelé na jejich základě schopni, zhodnotit minulé, současné a budoucí události a zároveň ovlivní jejich ekonomická rozhodnutí ve smyslu potvrzení stávajících postupů nebo oprav minulých rozhodnutí.

- **spolehlivost**

Spolehlivé informace neobsahují závažnou chybu nebo zkreslení a zobrazují to, co mají vyjadřovat, jsou úplné, ekonomicky reálné a nestranné.

V koncepčním rámci jsou zmiňovány zásady rovnováhy mezi užitky a náklady, které souvisí se zásadou významnosti, jedná se o to, aby náklady na získání určité informace zásadně nepřevyšovaly její informační přínos. Posoudit, zda je informace zásadní, není v některých případech snadné.

- **srovnatelnost**

Srovnatelnost je důležitou charakteristikou pro uživatele zejména z důvodu možnosti provedení analýzy tendence dalšího vývoje. Také poskytuje možnost srovnání podniku s podobnými podniky a dá se tedy odhadnout jeho relativní pozice. Nezbytnou podmínkou je zachování konzistence účetních metod a postupů. Pokud nastanou důvody ke změnám účetních metod a postupů, je třeba vyčíslit dopady změny a přepočíst zpětně i informace z účetních závěrek před změnou. Tuto zásadu řeší IAS 8 – *Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby*.

Definice základních prvků účetní závěrky

Základní prvky účetní závěrky lze rozdělit dále do dvou skupin na prvky:

Prvky vyjadřující finanční pozici:

AKTIVA

ZÁVAZKY

VLASTNÍ KAPITÁL

Prvky vyjadřující výkonnost (měřítkem je zisk):

VÝNOSY

NÁKLADY

- **AKTIVA**

Aktivum je výsledkem minulých činností a očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Budoucí ekonomický prospěch může plynout podniku různými způsoby, většinou podnik používá aktiva k výrobě nebo poskytování služeb a jejich prodejem zákazníkům přispívají k toku peněz do podniku. Aktivum může být použito samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy, použito k vypořádání závazků nebo rozděleno mezi vlastníky podniku.

- **ZÁVAZKY**

Závazek je současnou povinností, která vznikla na základě minulých skutečností a očekává se, že při jeho vypořádání dojde k úbytku zdrojů ekonomického prospěchu podniku. Jde o současnou povinnost nebo odpovědnost jednat určitým způsobem, většinou se jedná o peněžní úhradu, také je možné poskytnutí služby, převod jiných aktiv, nahrazení stávajícího závazku jiným druhem závazku např. bankovním úvěrem, kapitalizace závazku.

- **VLASTNÍ KAPITÁL**

Vlastní kapitál je podíl na aktivech podniku zbývajících po odečtení všech jeho závazků. Z pohledu vlastníka je vyjádřením hodnoty jeho práv vztahujících se k podniku.

Je v rozvaze dále členěn, toto členění je rozdílné podle právní formy společnosti. Důležitou součástí je hospodářský výsledek (zisk nebo ztráta) dosažený za běžné období.

- **VÝNOSY (Income)**

Výnosy vyjadřují zvýšení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo v účetním období zvýšením aktiv nebo snížením závazků a které zároveň vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu, ale ne vkladem vlastníků.

- **NÁKLADY (Expenses)**

Náklady vyjadřují snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo v účetním období zvýšením závazku nebo snížením hodnoty aktiv a které zároveň vedlo ke snížení vlastního kapitálu, ale ne rozdělením prostředků vlastníků.

Aby mohl být prvek vykázán v účetní závěrce, nestačí, aby splňoval některou z uvedených definic, ale musíme ho také dokázat spolehlivě ocenit.

3.1.2 Rozvaha

Rozvaha vyjadřuje stav a skladbu majetku podniku a zdroje financování tohoto majetku. Základní požadavky na určení aktiv, závazků a vlastního kapitálu jsou uvedeny v Koncepčním rámci (3.1.1) a ve standardu IAS 1, který na něj navazuje, upravuje řazení aktiv a pasiv v rozvaze, rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků, vymezuje položky zveřejněné přímo v rozvaze a položky zveřejněné buď v rozvaze nebo v komentáři k účetním výkazům.

Účetní jednotka má možnost volby ohledně formátu rozvahy, může volit mezi horizontální a vertikální formou. Formát horizontální je založen na bilanční rovnici, musí tedy platit suma aktiv se rovná sumě pasiv ($\sum \text{AKTIV} = \sum \text{PASIV}$). Ve vertikální formě rozvahy se upřednostňuje hledisko likvidity a je založena na modifikované bilanční sumě. $\sum \text{aktiv} - \sum \text{závazků} = \text{Vlastní kapitál}$.

Podniky většinou v rozvaze uvádí odděleně aktiva a závazky v členění na krátkodobé a dlouhodobé, s výjimkou případů, kdy je členění aktiv a závazků podle jejich likvidity více spolehlivé a relevantní.

V praxi je možno se setkat převážně s dvěma druhy formátů rozvahy:

- **čistá aktiva (aktiva – závazky) = vlastní kapitál**
- **aktiva = vlastní kapitál + závazky**

Definice krátkodobého aktiva

Krátkodobé aktivum musí splňovat následující podmínky:

- bude prodáno nebo je drženo z důvodu prodeje nebo spotřeby v rámci provozního cyklu společnosti³ - zásoby určené k výrobě (materiál, polotovary vlastní výroby, nedokončená výroba);
- je drženo primárně z obchodních důvodů – zásoby určené k prodeji (výrobky, zboží), krátkodobá finanční aktiva určená k prodeji;
- očekává se realizace aktiva do 12 měsíců od data rozvahy – krátkodobé pohledávky, poskytnuté půjčky, krátkodobé příjmy příštích období;

³ Provozní cyklus je období mezi nákupem materiálu určeného ke zpracování a obdržením peněz za prodané výrobky.

- jedná se o peněžní prostředky a ekvivalenty – peníze v pokladně, peníze na bankovních účtech, peněžní ceniny, peněžní ekvivalenty.

Všechna ostatní aktiva by měla být vykázána jako **dlouhodobá**.

Definice krátkodobých závazků

Krátkodobý závazek musí splňovat následující podmínky:

- očekává se, že bude vypořádán v průběhu provozního cyklu podniku – krátkodobé výnosy příštích období, závazky vůči zaměstnancům;
- je držen za účelem obchodování – krátkodobé závazky z obchodního styku, krátkodobé přijaté zálohy;
- očekává se úhrada závazku do 12 měsíců od data rozvahy – krátkodobé přijaté úvěry;
- podnik nemá bezpodmínečné právo odložit splatnost závazku na dobu delší než 12 měsíců do rozvahového dne – směnka splatná na viděnou.

Všechny ostatní závazky by měly být klasifikovány jako **dlouhodobé**.

Minimální požadavky na vykazované položky v rozvaze

Na samostatném řádku musí být vykázáno následující.

Aktiva:

- pozemky, budovy a zařízení;
- investice do nemovitostí;
- nehmotná aktiva;
- investice oceňované ekvivalenční metodou;
- odložené daňové pohledávky;
- finanční aktiva (nezahrnutá do jiných vyjmenovaných položek);
- pohledávky z titulu běžných daní;
- biologická aktiva;
- aktiva držená k prodeji (viz. IFRS 5);
- zásoby;
- obchodní a jiné pohledávky;
- peníze a peněžní ekvivalenty.

Pasiva:

- emitovaný kapitál a rezervní fondy;
- menšinový podíl;
- rezervy;
- odložené daňové závazky;
- finanční závazky (nezahrnuté v jiných položkách);
- závazky z titulu běžných daní;
- obchodní a jiné závazky;
- závazky, které jsou součástí celků určených k prodeji (viz. IFRS 5).⁴

Uvedení dalších položek je nutné, pokud to vyžaduje některý jiný standard nebo pokud jejich uvedení povede k věrnému zobrazení finanční situace společnosti. U aktiv je toto nutné u položek, které mají specifickou funkci, povahu či likvidnost nebo je u nich užíván jiný způsob ocenění. Závazky jsou uváděny samostatně s ohledem na významnou výši typu závazku a podle jejich splatnosti.

Informace zveřejňované buď v rozvaze nebo v komentáři

Podrobné vykázání by mělo být uvedeno zejména u závazků a pohledávek k mateřské společnosti, dceřiným a přidruženým společnostem a dalším spřízněným stranám a měly by být vykázány samostatně. Míra podrobnosti vykazovaných údajů závisí na požadavcích jednotlivých standardů a na velikosti, podstatě a funkci příslušné částky.

Většinou se zveřejňují souhrnné údaje v rozvaze a podrobné informace se uvádějí v příloze k účetní závěrce.

Podle standardu IAS 1 musí zveřejněny v komentáři k účetním výkazům nebo v rozvaze tyto informace:

- dlouhodobá hmotná aktiva v členění podle tříd (v souladu s IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*);

Závazky a pohledávky členěné na:

- pohledávky od podniků ve skupině;
- obchodní pohledávky za třetími stranami;

⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 339 s. ISBN 80-251-1085-0. s.84

- ostatní pohledávky;
- spřízněné strany;
- zálohy zaplacené předem.

Zásoby (v souladu s IAS 2 – *Zásoby*) členěné například:

- zboží;
- výrobní zásoby;
- materiál;
- nedokončená výroba;
- výrobky.

Rezervy (v souladu s IAS 37- *Rezervy*), klasifikují se podle aktivit podniku:

- rezervy na odměny zaměstnancům a jiné účely;
- rezervy na záruční opravy.

Vlastní kapitál například v tomto členění:

- splacený základní kapitál;
- emisní ážio;
- fondy a nerozdělený zisk/ztráta, včetně popisu charakteru a účelu každého z fondů;

Pro každou třídu akciového kapitálu:

- počet schválených akcií;
- počet emitovaných a plně splacených akcií a emitovaných, ale nesplacených;
- nominální hodnota akcie nebo poznámku, že akcie nemají nominální hodnotu;
- analýzu změny počtu akcií v oběhu na začátku a na konci období;
- práva, preference a omezení spojená s danou třídou (např. týkající se výplaty dividend a rozdělení kapitálu);
- vlastní akcie (tzn. akcie podniku držené podnikem nebo dceřinou či přidruženou společností);
- akcie rezervované pro emisi v případě uplatnění opcí a v souladu se smlouvami na prodej akcií včetně termínů a částek.⁵

⁵ ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví : praktické aplikace*. Praha : Institut Svazu účetních, 2004. 291 s. ISBN 80-86716-09-0. s. 23

Tabulka 3.1.1 Možná varianta rozvahy dle IFRS

Rozvaha pro rok ukončený 31.12.2006	20-6	20-5
AKTIVA	Kč	Kč
Dlouhodobá aktiva		
Budovy, pozemky, zařízení	X	X
Goodwill	X	X
Jiný nehmotný majetek	X	X
Investice v přidružených společnostech	X	X
Jiné finanční investice k prodeji	X	X
Dlouhodobá aktiva celkem	X	X
Krátkodobá aktiva		
Zásoby	X	X
Obchodní a jiné pohledávky	X	X
Jiná krátkodobá aktiva	X	X
Peníze a peněžní ekvivalenty	X	X
Krátkodobá aktiva celkem	X	X
Aktiva celkem	X	X
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY		
Vlastní kapitál		
Vlastní kap.příslušný vlastníkům mateř.podniku	X	X
Základní kapitál	X	X
Rezervní fondy	X	X
Nerozdělený zisk/neuhrazená ztráta	+/-X	+/-X
Menšinové podíly	X	X
Vlastní kapitál celkem	X	X
Dlouhodobé závazky		
Dlouhodobé půjčky	X	X
Odložená daň	X	X
Dlouhodobé rezervy	X	X
Dlouhodobé závazky celkem	X	X
Krátkodobé závazky		
Závazky z obchodního styku a jiné závazky	X	X
Krátkodobé půjčky	X	X
Krátkodobá část dlouhodobých půjček	X	X
Splatné daně	X	X
Krátkodobé rezervy	X	X
Krátkodobé závazky celkem	X	X
Závazky celkem	X	X
Vlastní kapitál a závazky celkem	X	X

3.1.3 Výsledovka

V této části se zaměřuji na minimální povinné vykazání samostatných položek výsledovky a druhy členění výsledovky podle nákladů.

Výsledovka, neboli Výkaz zisku a ztráty, je výkazem, který vyjadřuje výsledek hospodaření podniku za aktuální a bezprostředně předcházející účetní období.

Výkaz již neobsahuje mimořádné položky, protože od 1. ledna 2005 je zrušena v IAS/IFRS mimořádná oblast účetní závěrky.

Minimální požadavky na informace vykazované ve výsledovce

Na samostatném řádku musí být vykázáno následující:

- výnosy (revenue);
- finanční náklady;
- podíl na zisku a ztrátě přidružených podniků a společných podniků zachycených podle ekvivalenční metody;
- zisk nebo ztráta po zdanění z ukončovaných činností;
- zisk nebo ztráta z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností;
- daňové náklady;
- zisk nebo ztráta za účetní období celkem.

Toto jsou pouze základní požadavky na položky vykazované ve výsledovce, v praxi bývá členění podrobnější. Účetní jednotka by měla uvést všechny zásadní položky, které ovlivňují tvorbu zisku a umožnit tak, co nejlepší posouzení výsledků uživatelům účetní závěrky.

Ve výsledovce by se mělo také odděleně uvést rozdělení zisku nebo ztráty za účetní období připadající na minoritní akcionáře a zisk nebo ztráta připadající na většinové vlastníky podniku.

Informace zveřejňované buď ve výsledovce nebo v komentáři

Je-li položka výnosů nebo nákladů významná, má být její charakter a částka zveřejněna samostatně. Další položky, které je nutno rozvést, jsou přímo uvedeny v jednotlivých standardech.

Jedná se například o případy:

- odprodej dlouhodobých aktiv (IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*);
- odprodej investic (IAS 32 – *Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování* a IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*);
- snížení hodnoty zásob (IAS 2 - *Zásoby*);
- restrukturalizace podnikových aktivit a s tím spojená tvorba a čerpání rezerv (IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky, podmíněná aktiva*).

Členění nákladů ve výsledovce

Účetní jednotka může podle standardu zveřejňovat analýzu nákladů založenou na druhovém nebo účelovém členění nákladů. Je doporučováno uvést toto členění přímo ve výsledovce.

Podnik by měl přímo ve výsledovce nebo v příloze uvést navrhované a vyplacené dividendy na akcii za sledované období.

Druhové členění výsledovky

Náklady jsou sdružovány podle podstaty, je možné posoudit strukturu nákladových vstupů podniku, jako jsou například nákup materiálu, dopravní náklady, mzdy, náklady na propagaci atd.. Rozdělení nákladů podle druhu je jednodušší, protože není nutné rozpočítat náklady na jednotlivé podnikové činnosti.

Tabulka 3.1.2 Výsledovka – druhové členění

Výsledovka pro rok ukončený 31.12.2006	20-6	20-5
Tržby	X	X
Ostatní provozní výnosy	X	X
Změna stavu zásob vlastní výroby	+/-X	+/-X
Vlastní výkony a jejich aktivace	X	X
Spotřeba surovin a spotřebního materiálu	-X	-X
Osobní náklady	-X	-X
Odpisy	-X	-X
Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení	-X	-X
Ostatní náklady	-X	-X
Finanční náklady	-X	-X
Výnosy z přidružených společností	X	X
Zisk před zdaněním	X	X
Daň ze zisku	-X	-X
Zisk po zdanění	X	X
Alokace zisku		
-zisk připadající vlastníkům mateřské společnosti	X	X
-zisk připadající na minoritní akcionáře	X	X

Účelové členění výsledovky

Ve výsledovce s účelovým členěním nákladů jsou náklady rozděleny na náklady prodaných výrobků, prodaného zboží nebo služeb, na odbytové náklady a správní náklady.

Pokud podnik sestavuje výsledovku s účelovým členěním nákladů, musí také uveřejnit informace o druhovém členění, včetně odpisů a osobních nákladů.

Tento typ výsledovky je vhodnější pro výrobní firmy, protože umožňuje získat informaci o hrubém zisku z výrobní činnosti (tržba za prodané výrobky – výrobní náklady prodaných výrobků).

Tabulka 3.1.3 Výsledovka – účelové členění

Výsledovka pro rok ukončený 31.12.2006	20-6	20-5
Tržby	X	X
Náklad na prodané výkony	-X	-X
Hrubý zisk / (ztráta)	X	X
Ostatní výnosy	X	X
Odbytové náklady	-X	-X
Správní náklady	-X	-X
Ostatní náklady	-X	-X
Finanční náklady	-X	-X
Výnosy z přidružených společností	X	X
Zisk před zdaněním	X	X
Daň ze zisku	-X	-X
Zisk po zdanění	X	X
Alokace zisku		
-zisk připadající vlastníkův mateřské společnosti	X	X
-zisk připadající na minoritní akcionáře	X	X

3.1.4 Výkaz změn vlastního kapitálu

Standard IAS 1 vyžaduje povinné sestavení výkazu o změnách ve vlastním kapitálu a stejně jako v případě rozvahy a výsledovky rozlišuje položky, které je nutno zveřejnit přímo ve výkazu nebo existuje možnost výběru zveřejnit některé informace buď ve výkazu nebo v komentáři k účetním výkazům. Účelem tohoto výkazu je informovat o počátečním a konečném stavu položek vlastního kapitálu, o celkových přírůstcích a úbytcích v jednotlivých položkách vlastního kapitálu, ke kterým během účetního období došlo.

Podstatným údajem výkazu je **úplný výsledek hospodaření**, který podává komplexnější informaci o podnikové výkonnosti.

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu by měl obsahovat:

- zisk nebo ztrátu za období;
- každou položku výnosů a nákladů vykázanou v souladu s některým ze standardů přímo ve vlastním kapitálu a jejich součet;

- celkový zisk nebo ztrátu (vypočtený jako součet dvou výše zmíněných položek) přiřaditelnou menšinovým podílům a většinovým vlastníkům;
- pro každou z položek vlastního kapitálu celkový vliv změn v účetních pravidlech a oprav zásadních chyb (podle IAS 8 – *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*).

Dále by měl podnik buď v tomto výkazu nebo v komentáři k účetním výkazům:

- kapitálové transakce s vlastníky a zvláště výplaty z vlastního kapitálu vlastníkům;
- počáteční a konečný zůstatek, pohyby během období u položek nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta;
- změny v průběhu účetního období pro každou třídu základního kapitálu;
- změny v průběhu období v rámci každého vytvářeného rezervního fondu.

IAS 1 neurčuje, stejně jako v ostatních případech, konkrétní formu výkazu. Následující vzor je tedy pouze ilustrativní.

Tabulka 3.1.4 Výkaz změn vlastního kapitálu

	Základní kapitál	Emisní ážio	Ostatní fondy	Nerozdělený zisk	Celkem
Stav k 31.12. 2005	X	X	X	X	X
Změny v účetních pravidlech				+X/-X	+X/-X
Stav s promítnutím změn	X	X	X	X	X
Přebytek z přecenění majetku			X		X
Deficit z přecenění finančních investic			X		X
Zajištění peněžních toků			X		X
Čistý zisk/ztráta nevykázaná ve výsledovce	X	X	X	X	X
Čistý zisk/ztráta za účetní období ve výsledovce				+X/-X	+X/-X
Celkové uznané zisky a ztráty za účetní období	X	X	X	X	X
Dividendy				-X	-X
Změny základního kapitálu	X/-X	X			X/-X
Vydané opce na akcie		X			X
Stav k 31.12. 2006	X	X	X	X	X

3.1.5 Výkaz peněžních toků

Mezinárodní účetní standard **IAS 7 – Výkazy peněžních toků** (Cash flow statements) stanovuje pravidla a postupy, které je nutno dodržovat při tvorbě výkazu. Výkaz peněžních toků umožňuje uživatelům účetní závěrky získat přehled nejen o **zdrojích** peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, ale také o **využití** těchto zdrojů, je možné ho také použít při srovnání výkonnosti, protože peněžní toky nejsou ovlivněny různými účetními postupy. Výkaz peněžních toků je povinnou součástí účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS, sestavení a zveřejnění tedy platí pro všechny typy podniků bez ohledu na předmět činnosti.

Definice základních pojmů:

Peněžní prostředky (cash)

Mezi peněžní prostředky patří peněžní hotovost (mince a bankovky) a vklady na požádání (běžné účty u finančních institucí a jim podobné účty). Podniky také často využívají možnosti kontokorentních i jiných forem bankovních účtů, které umožňují rychlý přístup k peněžním prostředkům do stanoveného záporného limitu. Standard umožňuje zahrnout přečerpání účtu jako součást peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

Peněžní ekvivalenty (cash equivalents)

Peněžní ekvivalenty jsou definovány jako vysoce likvidní finanční investice s krátkodobou splatností (obvykle tři měsíce), které jsou pohotově směnitelné za předem známou částku peněžních prostředků a u nichž není významné riziko spjaté se změnou jejich hodnoty. Jedná se zejména o různé obchodní či depozitní směnky, státní pokladniční poukázky, bankovní certifikáty a krátkodobé termínované peněžní vklady.

Peněžní toky (cash flows)

Jsou definovány jako přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Za peněžní toky podniku se nepovažují přesuny v rámci peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Peněžním tokem jsou například příjem peněžních prostředků od odběratelů z prodeje výrobků, zboží a služeb, výdej peněžních prostředků dodavatelům

nebo zaměstnancům, získání peněžních prostředků formou úvěru od banky nebo jeho splátka. Peněžní toky se člení do oblasti provozní, investiční a financování.

Peněžní toky z provozních činností (operating activities)

Peněžní toky z hlavních výdělečných činností jsou důležitým ukazatelem, do jaké míry je podnik schopen ze své stěžejní aktivity vytvářet dostatečné peněžní prostředky a ekvivalenty, aby byla zachována provozní kapacita, hrazeny závazky vzniklé z provozní činnosti, spláceny úvěry, vypláceny dividendy akcionářům, pořizovány dlouhodobá aktiva bez externích zdrojů financování.

Jedná se o peněžní toky zejména z těchto činností:

- příjmy z prodeje zboží, výrobků a poskytovaných služeb;
- příjmy z poplatků, provizí, licencí, nájemného;
- výdaje dodavatelům za zboží, suroviny a služby;
- peněžní platby zaměstnancům, pojišťovnám a státu;
- příjmy z prodeje krátkodobých realizovatelných cenných papírů a cenných papírů určených k obchodování;
- výdaje spojené s úhradou realizovatelných cenných papírů a cenných papírů k obchodování;
- přijaté úroky a dividendy;
- zaplacené úroky a dividendy.

Peněžní toky z investiční činnosti (investing activities)

Investiční činnosti zahrnují pořizování a vyřazování dlouhodobých aktiv a jiných investic především do stálých aktiv, které nespádají mezi peněžní ekvivalenty. Zahrnují se sem i příjmy z prodeje těchto stálých aktiv. Peněžní toky z investiční činnosti poskytují informace o alokaci peněžních prostředků do aktiv, které by měly zajistit podniku fungující hlavní výdělečnou činnost a s ní spojený kladný peněžní tok z provozních činností.

Jedná se například o tyto peněžní toky:

- peněžní platby spjaté s pořízením pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv, včetně uvážení aktivovaných nákladů na vývoj a aktiv vyrobených vlastní činností;
- peněžní příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv;
- peněžní platby spojené s pořízením majetkových cenných papírů a podílů jiných podniků nebo spojené s pořízením podílů ve společně ovládaném podniku;
- peněžní příjmy z prodeje dluhových cenných papírů;
- poskytnuté peněžní půjčky a úvěry (mimo úvěry poskytované finanční institucí);
- peněžní příjmy a výdaje spojené s deriváty kontrakty typu futures, forward, swap nebo opce, pokud nejsou tyto dohody klasifikovány jako deriváty držené k obchodování nebo pokud platby či příjmy z nich plynoucí nespádají mezi činnosti spojené s financováním;
- přijaté úroky a dividendy.

Peněžní toky z financování (financing activities)

Peněžní toky z financování zajišťují financování činnosti podniku a jedná se o zdroje, které ovlivňují velikost a strukturu vlastního kapitálu nebo velikost a strukturu krátkodobých a dlouhodobých cizích zdrojů financování.

Jedná se o tyto peněžní toky:

- peněžní příjmy z emise vlastního kapitálu a jiných kapitálových nástrojů;
- peněžní výdaje spojené s odkupem vlastních akcií;
- peněžní příjmy plynoucí z emise dluhových cenných papírů;
- peněžní příjmy plynoucí ze získaných krátkodobých nebo dlouhodobých úvěrů;
- peněžní výdaje na splátky vypůjčených částek;
- peněžní platby uskutečněné nájemcem, které představují snížení závazku spojeného s finančním leasingem;
- zaplacené úroky a dividendy.

Úroky a dividendy

Standard požaduje, aby byly úroky a dividendy samostatně vykázány v rámci výkazu, ať už jsou zařazeny do kterékoliv oblasti. Možné postupy naznačuje následující tabulka:

Tabulka 3.1.5 Zařazení úroků a dividend podle činností do výkazu peněžních toků⁶

Položka	Možné zařazení	Alternativní přístup
Zaplacený úrok	Provozní oblast	Financování
Přijaté úroky	Provozní oblast	Investiční oblast
Zaplacené dividendy	Financování	Provozní oblast
Přijaté dividendy	Provozní oblast	Investiční oblast

Metody sestavování výkazu peněžních toků

Povinně musí podniky zveřejňovat výkaz peněžních toků přímou metodou v oblasti investiční a v oblasti financování. Peněžní toky z provozní z činnosti lze sestavit buď metodou přímou nebo metodou nepřímou.

Sestavení výkazů pomocí přímé metody

Standard IAS 7 – Výkaz peněžních toků jednoznačně preferuje použití přímé metody při sestavování peněžních toků a doporučuje její použití i v provozní oblasti.

Zobrazuje hlavní kategorie hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních výdajů uskutečněných v jednotlivých oblastech provozní, investiční a financování. Tyto informace se získají buď z účetních záznamů nebo úpravou položek výsledovky, které jsou spojeny s peněžními pohyby a souvisí s příslušnou kategorií peněžních toků z provozních činností.

⁶ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 339 s. ISBN 80-251-1085-0. s.303

Tabulka 3.1.6 Výkaz peněžních toků sestavený přímou metodou

Výkaz peněžních toků k 31.12.roku 200X - podnik XY		200X
	v tis. Kč	v tis. Kč
Peněžní toky z provozních činností		
Příjmy peněžních toků od zákazníků	X	
Výdaje peněžních toků dodavatelům a zaměstnancům	-X	
Peněžní prostředky vytvořené z provozních operací	X	
Placené úroky	-X	
Placené daně ze zisku	-X	
Čisté peněžní prostředky z provozních činností		X
Peněžní toky z investičních činností		
Nákup pozemků, budov a zařízení	-X	
Příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení	X	
Přijaté úroky	X	
Přijaté dividendy	X	
Čisté peněžní prostředky z investičních činností		X
Peněžní toky z financování		
Příjmy z emise akcií	X	
Příjmy z dlouhodobých úvěrových zdrojů	X	
Placené dividendy	-X	
Čisté peněžní prostředky z financování		X
Čisté zvýšení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů		X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na začátku období		X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období		X

Sestavení výkazu pomocí nepřímé metody

Při použití nepřímé metody je peněžní tok z provozní činností zjištěn úpravou hospodářského výsledku o následující položky.

ZISK/ZTRÁTA za účetní období upravená o

- transakce nepeněžní povahy (odpisy, tvorba a čerpání rezerv, nerealizovatelné kurzové rozdíly, změny stavu časového rozlišení, odložené daně);
- změna stavu závazků, pohledávek, zásob za období;
- výnosy či náklady související s peněžními toky z investičních činností (například tržby přijaté z prodeje dlouhodobého majetku) nebo z financování.

V následující tabulce s formátem výkazu peněžních toků není uveden úplný výčet položek, které je možné vykázat, zahrnuje pouze příklady. Části peněžních toků z investiční činnosti a financování jsou již sestaveny pomocí přímé metody.

Tabulka 3.1.7 Výkaz peněžních toků sestavený nepřímou metodou

Výkaz peněžních toků k 31.12.roku 200X - podnik XY	200X	
	v tis. Kč	v tis. Kč
Peněžní toky z provozních činností		
Čistý zisk před zdaněním	X	
Úpravy o nepeněžní transakce - například:		
odpisy	X	
tvorba rezerv	X	
úrokové výnosy	-X	
úrokové náklady	X	
zvýšení obchodních a jiných pohledávek	-X	
snížení zásob	X	
snížení obchodních závazků	-X	
snížení závazků vůči zaměstnancům	-X	
Peněžní prostředky vytvořené z provozních operací	X	
Placené úroky	-X	
Placené daně z příjmů	-X	
Čisté peněžní prostředky z provozních činností		X
Peněžní toky z investičních činností		
Nákup pozemků, budov a zařízení	-X	
Příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení	X	
Přijaté úroky	X	
Přijaté dividendy	X	
Čisté peněžní prostředky z investičních činností		X
Peněžní toky z financování		
Příjmy z emise akcií	X	
Příjmy z dlouhodobých úvěrových zdrojů	X	
Placené dividendy	-X	
Čisté peněžní prostředky z financování		X
Čisté zvýšení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů		X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na začátku období		X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období		X

3.1.6 Komentář k účetním výkazům

Komentář k účetním výkazům umožňuje podrobnější seznámení s účetními výkazy a lepší porozumění informacím v nich uvedených. Požadavky na obsah komentáře jsou obsaženy téměř ve všech standardech. Základní požadavky na obsah komentáře vymezuje IAS 1 – *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*.

Podnik má v příloze řádně popsat „použité oceňovací základny, všechna specifická účetní pravidla, která jsou významná pro pochopení účetních výkazů.“ Dále „informace o klíčových předpokladech o budoucnosti a hlavních zdrojích nejistot k rozvahovému dni, které s sebou nesou významné riziko, že mohou mít za následek významnou úpravu účetních hodnot aktiv a závazků v průběhu následujícího účetního období, včetně uvedení charakteru a účetních hodnot dotčených aktiv a závazků k rozvahovému dni.“⁷

Pořadí údajů v příloze je obvykle následující:

- prohlášení o shodě s Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS;
- zveřejnit informace o základních bodech přípravy účetních výkazů a specifických účetních politikách vybraných a aplikovaných pro významné transakce a událost;
- informace k jednotlivým položkám účetních výkazů v pořadí, v jakém jsou uvedeny v příslušných výkazech, včetně konkrétních přístupů užívaných pro jednotlivé položky aktiv a závazků v rozvaze;
- ostatní zveřejňované informace zahrnující nejisté a podmíněné položky, nevykázané závazky společnosti a další finanční položky;
- ostatní zveřejněné informace – sídlo a právní forma účetní jednotky, popis a podstatu podnikových aktivit a hlavní činnosti účetní jednotky, název mateřského podniku a nejvyššího mateřského podniku ve skupině.

Mezi další důležité standardy, které formulují částečně obecné požadavky na sestavení komentáře k účetním výkazům patří:

- IAS 8 – *Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby*;
- IAS 14 – *Vykazování podle segmentů*;
- IAS 10 – *Události po rozvahovém dni*;
- IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran*.

Jako příklady lze uvést - uznávání výnosů, zásady konsolidace, podnikové kombinace, společné podniky, goodwill, vykazování a odpisování hmotného a nehmotného majetku, aktivace výpůjčních nákladů, stavební smlouvy, investice do nemovitostí, leasing a nájem, náklady na výzkum a vývoj, zásoby, daně (včetně odložených), rezervy, náklady

⁷ ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví : praktické aplikace*. Praha : Institut Svazu účetních, 2004. 291 s. ISBN 80-86716-09-0. str. 32

na zaměstnanecké požitky, převod cizích měn, definice a členění podle oborových a územních segmentů, účtování v prostředí inflace, finanční nástroje a investice, státní dotace.

3.2 Metodika tuzemské závěrky

V následujících kapitolách jsou stručně uvedeny podmínky pro sestavení účetní závěrky podle ČSÚ.

Povinný obsah účetní závěrky v České republice upravuje §18 **Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví** ve znění pozdějších předpisů.

Tento zákon doplňují a upřesňují následující vyhláška a opatření:

- **Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.**
- **Opatření Ministerstva Financí č. 63/2001 (č.j. 281/89 759/2001), kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele.**
- **Opatření Ministerstva Financí č. 1/2002 (č.j. 281/97 417/2001), kterým se stanoví obsah účetní závěrky pro podnikatele.**

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Podle zákona ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem s výjimkou akciových společností, které sestavují účetní závěrku vždy v plném rozsahu.

Účetní jednotka sestavuje účetní závěrku jako nedílný celek a tvoří ji:

- Rozvaha;
- Výkaz zisku a ztráty;
- Příloha.

Nepovinnou částí účetní závěrky jsou:

- Přehled o peněžních tocích;
- Přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka musí obsahovat následující konkrétní údaje:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky;

- sídlo nebo bydliště a místo podnikání;
- identifikační číslo, pokud ho má přiděleno;
- právní formu účetní jednotky;
- předmět podnikání nebo jiné činnosti, popřípadě účel, ke kterému byla zřízena;
- rozvahový den nebo jiný okamžik, ke kterému se účetní závěrka sestavuje;
- okamžik sestavení účetní závěrky;
- podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky.

IFRS je systém s úplně jiným charakterem než ten, na který jsou čeští účetní zvyklí. Už samotný název IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví naznačuje, že se nejedná o účetní systém, který upravuje účetní postupy – tedy vstupy, ale o systém, který upravuje výstupy.

České účetní standardy stanovují směrnou účtovou osnovu, jak má vypadat rozvaha, výsledovka, atd. Stanovují, jak by se mělo účtovat. Podle IFRS si každá firma stanovuje svoji vlastní účtovou osnovu, vlastní výkazy, rozhoduje si sama, jak bude účtovat. Důležité je, aby pak v konečném výsledku byly výkazy sestaveny správně dle IFRS. Výkazy musí poskytnout uživatelům plný, pravdivý a věrný obraz o finančním stavu a výsledcích firmy.

Kromě toho se české účetnictví řídí právními předpisy, které něco nařizují nebo zakazují. „IFRS však žádné konkrétní postupy ani nepředepisují ani nezakazují. Místo toho ukládají účetnímu povinnost zvolit postup ... že se ekonomická skutečnost zobrazí pravdivě a věrně. Proto, zda byl zvolený účetní postup správný ... se často ukáže až v daleké budoucnosti.“⁸

Mezinárodní účetní standardy jsou vytvářeny neziskovou organizací a nesouvisí vůbec s daněmi daného státu. Jde o co nejuvěrnější zobrazení skutečnosti.

Regulace účetnictví v České republice

Jak jsem již uvedla výše, je naše účetnictví silně regulováno pomocí právních předpisů. České účetnictví je silně ovlivňováno daněmi. Výkazy stanovené Zákonem o účetnictví jsou sestavovány víceméně pro potřeby státního aparátu.

⁸ *Účetnictví v praxi*. Aspí, a.s. 2005-, roč. 9, č. 3. Praha : 2005-. ISSN 1211-7307

3.3 Srovnání požadavků na obsah závěrky podle IFRS a ČSÚ

Rozdíly mezi IAS a ČSÚ

Účetní závěrka sestavená podle IAS/IFRS se liší od české účetní závěrky především účelem, jejím hlavním cílem je poskytování informací pro ekonomické rozhodování akcionářů a investorů a ne na určení daňového základu. Obě závěrky mají různou formu a liší se i způsobem zhotovení.

Některé další rozdíly jsou naznačeny v tabulce.

Tabulka 3.3.1 Některé rozdíly problematiky mezi českou úpravou a IFRS

Oblast	Česká úprava	IFRS
Forma účetních výkazů	existují standardní formuláře	neexistují standardizované formuláře, forma výkazů je uvedena ve formě doporučení
Součásti účetní závěrky	rozvaha, výsledovka, příloha, popřípadě cash flow a výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	rozvaha, výsledovka, cash flow, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu, komentář
Chápání účetní politiky	pravidla účtování dána právními předpisy	pravidla účtování, existuje-li několik možností, volí podnik
Opravy chyb	opravy chyb v mimořádné oblasti výsledovky běžného období	opravy zásadních chyb provést ve výkazech minulých období
Změny účetní politiky podniku	omezené možnosti změn (dány postupy účtování)	specifické postupy v případech, kdy společnost změní svou účetní politiku
Dlouhodobé zakázky (stavební smlouvy)	nedostatečná úprava problematiky	předpisy, týkající se zejména vykazování výnosů z dlouh. zakázek
Inflační účetnictví	česká legislativa neupravuje	samostatný standard upravující tuto problematiku
Mimořádná oblast výsledovky	vykazuje se na samostatných řádcích	nevykazuje se, zahrne se do oblasti, s kterou souvisí
Zaměstnanecké požitky	v rozvaze vykázání pouze vybraných nároků	vykazování veškerých nároků zaměstnanců v rozvaze (většinou jako dlouh. dluhy)
Spřízněné strany	omezené požadavky na vykazování v příloze	detailní požadavky na zveřejnění tzv. spřízněných stran

Zisk na akcii	údaje nepovinný, neexistence metodiky výpočtu	povinný údaj buď ve výsledovce nebo v příloze
Nevyfakturované dodávky	účtují se jako dohadné položky	chápe se jako běžné pohledávky nebo závazky

Požadavky na obsah výsledovky

Při porovnání požadavků IFRS na obsah výsledovky s požadavky, které jsou kladeny v ČR, jsou patrné shodné i odlišné rysy. České účetní předpisy požadují podrobnější členění a na rozdíl od IFRS v nich zůstala zachována mimořádná část výsledovky, také není vyžadováno oddělení zveřejnění výsledků z ukončovaných činností, které požaduje standard po novelizaci.

Požadavky na obsah komentáře

Při prvotním pohledu je zřejmé, že IFRS vyžaduje velice podrobné a analytické informace, které nejsou v České republice vyžadovány. Je třeba přihlídnout ke skutečnosti, že výkazy sestavené podle IFRS mohou být velice stručné a proto je kladen důraz na podrobný komentář. Faktem zůstává, že stále řada informací nemusí být v české závěrce uvedena, i když by jejich uvedení mohlo významně ovlivnit vypovídací schopnost účetních výkazů.

3.4 Srovnání některých standardů IFRS s českou úpravou

3.4.1 IAS 2 – zásoby

Tento standard se použije na veškeré zásoby kromě:

- nedokončené výroby vyplývající ze stavebních smluv IAS 11 (dlouhodobých zakázek);
- finančních nástrojů (IAS 39);
- biologických aktiv vztahujících se k zemědělské produkci (IAS 41 – zemědělství);
- komodit u obchodníků, kteří oceňují zásoby reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje.

Standard používá následující definice:

Zásoby – jsou aktiva:

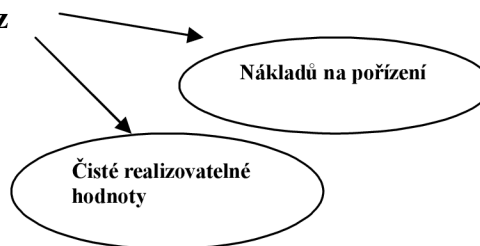
- držena za účelem prodeje v běžném podnikání;
- v průběhu výroby za účelem prodeje;
- ve formě materiálu nebo dodávek, které se mají spotřebovat ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

Čistá realizovatelná hodnota – odhadovaná prodejní cena v běžném podnikání, snížená o odhadované náklady na dokončení a odhadované náklady nezbytné k uskutečnění prodeje.

„**Reálná hodnota** – je částka, za kterou by mohlo být aktivum směřeno mezi znalými a ochotnými stranami za běžných tržních podmínek.“⁹

Oceňování zásob

Zásoby se oceňují **nižší hodnotou z**



Náklady na pořízení zásob mohou zahrnovat 3 kategorie.

Tabulka 3.4.1 Náklady na pořízení zásob

náklady na nákup	náklady na přeměnu (zásoby vlastní výroby)	ostatní náklady pořízení
cena pořízení	přímé výrobní náklady	pouze na dopravu zásob na současné místo uložení a stávajícího stavu
dovozní cla, nevrátne daně	výrobní režie (fixní a variabilní)	náklady financování za vymezených okolností IAS 23
doprava / manipulace	náklady sdružené výroby mínus čistá realiz. hodnota vedl. produktů	
mínus obchodní a množstevní slevy		

⁹ ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOUŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví : praktické aplikace*. Praha : Institut Svazu účetních, 2004. 291 s. ISBN 80-86716-09-0.

Do ocenění zásob naopak nepatří nadměrné množství odpadu, neúčelně vynaložené práce, náklady na skladování, pokud nejsou nezbytné ve výrobním procesu, správní a odbytové náklady, náklady na financování, pokud nejsou aktivovány.

2) Čistá realizovatelná hodnota

Snížení (pomocí tvorby opravné položky) na čistou realizovatelnou hodnotu se provádí tehdy, pokud si myslím, že se nám vynaložené náklady na pořízení zásob nevrátí z těchto důvodů:

- zásoby jsou poškozené;
- jsou zastaralé;
- poklesla prodejní cena zásob;
- díky zvýšení nákladů na dokončení nebo uskutečnění prodeje.

Techniky ocenění pořizovacích nákladů

**Metoda
standardních
nákladů**

kapacit a stav výkonnosti.

- se pravidelně ověřuje a mění na současné podmínky;
- standardní náklady jsou stanoveny pro normální množství materiálu, úroveň práce, stupeň využití

**Metoda
maloobchodního
prodeje**

- používá se pro ocenění zásob rychle se obměňujících položek, které mají podobné marže;
- **prodejní cena se snižuje o vhodnou procentní sazbu hrubé marže.**

Výše nákladů při spotřebě nebo prodeji zásob (které se účtují do výsledovky) se určuje pomocí **nákladových vzorců**:

- pro běžně nezaměnitelné položky se použijí **individuální pořizovací náklady**;
- pro ostatní položky se použije metoda **FIFO** nebo **vážený průměr** (stanoví se při každé nové dodávce). Metoda LIFO byla od 1.1.2005 zrušena.

Česká úprava

Zásoby jsou vymezeny v §9 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. k Zákonu o účetnictví č. 563/1991 Sb. Dle tohoto paragrafu patří pod zásoby materiál (pod materiál zahrnujeme

mimo jiné náhradní díly), nedokončená výroba a polotovary, výrobky, zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby (krátkodobé i dlouhodobé).

Základní postupy o účtování zásoby vymezuje ČÚS 15 – Zásoby. Zásoby se oceňují **pořizovacími cenami** (dělí se na cenu pořízení nebo na předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady související s pořízením), **reprodukčními cenami** (bezplatné zásoby, přebytky zásob a odpad), **vlastními náklady** (u zásob vlastní výroby).

Výše nákladů při spotřebě nebo prodeji zásob se oceňuje **váženým aritmetickým průměrem** nebo metodou **FIFO** (první do skladu – první ze skladu). Zásoby se účtují způsobem A nebo B. Aktivace a změna stavu zásob vlastní výroby se účtuje do výnosů – účtová skupina 62.

Shrnutí rozdílů

Požadavky IAS 2 jsou v mnohém shodné s požadavky české legislativy.

Zásadní rozdíly mezi IAS 2 a českou právní úpravou zásob jsou ve vykazování významných a dlouhodobých náhradních dílů. V českých podnicích jsou náhradní díly účtovány vždy jako zásoba bez ohledu na cenu a dobu upotřebitelnosti. Mezinárodní účetní standardy chápou náhradní díly dlouhodobé povahy jako dlouhodobý majetek, který postupně odepisují viz. IAS 16. S tím dochází samozřejmě k rozdílům ve vykazovaných hospodářských výsledcích podle IFRS a podle české úpravy. Položky změna stavu zásob vlastní výroby a aktivace nejsou IAS/IFRS vykazovány jako výnos, ale naopak jako snížení nákladů. Dalším rozdílem je oceňování zásob vlastní výroby, kdy česká legislativa umožňuje jak skutečné náklady, tak předem stanovené náklady. Při oceňování zásob dle IAS/IFRS se preferují skutečné náklady.

3.4.2 IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení

Použije se pro všechny pozemky, budovy a zařízení, kromě:

- biologických aktiv (IAS 14 – zemědělství);
- nerostných práv a nerostných zdrojů.

Tento standard platí i pro nedokončené nemovitosti, které budou po dokončení předmětem IAS 40 – Investice do nemovitostí (tedy nemovitosti držené ke spekulaci na růst tržní ceny nebo za účelem pronajímání).

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva splňující tyto podmínky – jsou držena pro použití ve výrobě nebo pro dodávání zboží nebo služeb a současně jejich doba použitelnosti je delší než jedno účetní období.

Pozemky, budovy a zařízení se **uznají jako aktiva**, pokud jsou zdrojem kontrolovaným podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro podnik. Budoucí ekonomický prospěch musí být dostatečně jistý a aktivum musí být spolehlivě ocenitelné.

Při pořízení se majetek **oceňuje** pořizovací cenou. Cena obsahuje i vedlejší náklady s pořízením spojené. Standard IAS nenařizuje žádnou peněžní hranici pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv, tu si stanovuje každý podnik sám. Součástí pořizovací ceny jsou také odhadnuté náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu (diskontované v současné hodnotě).

Ocenění při odložených platbách – pokud se splácí závazek za pořízení aktiva v delším časovém horizontu, je pořizovací cena aktiva stanovena jako současná hodnota budoucí úhrady. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a jeho současnou hodnotou se uznává jako úrok, pokud není aktivován dle IAS 23 – výpůjční náklady. Pokud mají jednotlivé části majetku různou dobu životnosti, mělo by účtovat (a odepisovat) o každé části zvlášť (letadlo a motory) – tomu se říká komponentní přístup.

Odpisová základna aktiva se stanoví z pořizovací ceny případně jiné částky zastupující pořizovací cenu a od této ceny se musí odečíst zbytková hodnota.

Odpisové metody – použité metody by měla odrážet způsob, kterým jsou ekonomické užitky plynoucí z aktiva využívány podnikem. Jsou 3 metody – rovnoměrné odpisy, zrychlené odpisy, výkonová metoda – stanovuje odpisy na jednotky výkonu.

Odpisování se nepřerušuje v období, kdy se aktivum dočasně nepoužívá (u výkonové metody mohou ale odpisy vyjít nula).

Zbytková hodnota je částka, kterou společnost očekává, že zůstane po odečtení nákladů souvisejících s vyřazením aktiva na konci doby životnosti.

Dle IAS lze zaplacené úroky z výpůjček a úvěrů na pořízení aktiva účtovat přímo do nákladů, nebo jejich patřičnou část aktivovat. Následné výdaje jsou součástí majetku jen

tehdy, pokud se zlepší výkonnost daného majetku, přinesou větší ekonomický užitek pro podnik, jinak se účtují do nákladů (jako opravy).

Možnosti přecenění majetku – jednou možností je ocenění opět v pořizovacích cenách po odečtení oprávek a opravných položek (základní řešení), nebo přecenění na reálnou hodnotu (alternativní řešení). Alternativní řešení povoluje přecenění majetku i směrem nahoru. Pokud je přeceňován majetek, přecenění se nejen jednotlivý majetek, ale celá třída, ke které majetek patří. Zvýšení hodnoty se účtuje do vlastního kapitálu jako přírůstek z přecenění, nebo jako výnos, pokud byl dříve úbytek účtován do nákladů. Snížení se vykazuje do nákladů, snížení z přecenění lze též účtovat do vlastního kapitálu ve výši, v jaké snížení nepřevyší částku, která je vedena ve vlastním kapitálu u téhož aktiva. Realizovaný přírůstek z přecenění lze účtovat do nerozdělených zisků. Realizovaná část v době užívání se určí jako rozdíl odpisů aktiv přeceněných a před přeceněním. Převod z přírůstku z přecenění do nerozdělených zisků se neprovádí přes výsledovku. Odpis se účtuje jako náklad.

K vyřazení a likvidaci dochází tehdy, pokud se neočekávají žádné budoucí ekonomické užítky. Při vyřazení majetku se účtuje přírůstek z přecenění/HV minulých let. IAS neuznávají rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku.

Významné náhradní díly, u kterých podnik předpokládá, že je bude používat déle než jedno účetní období, jsou klasifikovány jako dlouhodobý majetek a ne jako zásoby..

Pokud jsou pozemky, budovy a zařízení pořizovány formou finančního či operativního leasingu, vztahuje se na ně ustanovení IAS 17 – Leasing.

Česká úprava

Pozemky, budovy a zařízení jsou vymezeny dle ČÚS 13 jako dlouhodobý hmotný majetek. Přesný výčet položek dlouhodobého hmotného majetku je v §7 Vyhlášky 500/2002 Sb. V ČÚS 13 jsou vymezeny základní postupy účtování, oceňování (vlastními a reprodukčními náklady), odpisování. Zákon o daních z příjmů určuje minimální hranici pořizovací ceny (40.000,- Kč), od které je účetní jednotka povinna aktivovat majetek.

Shrnutí rozdílů

IAS 16 pokrývá pouze část výčtu dlouhodobého majetku, který je taxativně uveden ve Vyhláše, tedy pozemky, budovy a samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Dle IAS 16 se tento majetek může zahrnout do aktiv pouze, pokud splňuje definici aktiv dle Koncepčního rámce. Majetek na finanční leasing se zahrnuje dle IAS/IFRS do aktiv nájemce, který jej také odepisuje, česká legislativa toto neumožňuje, majetek odepisuje vždy vlastník aktiva. Ocenění odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se musí zvýšit o technické zhodnocení, pokud náklady na něj v úhrnu za účetní období přesáhnou hranici stanovenou Zákonem o daních z příjmů (40.000,-), což IAS vůbec neznají. Účetní odpisy dle českých předpisů jsou v souladu s IAS 16. V ČR však neznáme komponentní přístup – tedy evidence a odpisování jednotlivých součástí dlouhodobého majetku, které mají různou dobu životnosti. Náklady na rozsáhlé opravy se aktivují a odepisují a mohou prodloužit dobu životnosti aktiva. Z toho následně vyplyne i rozdíl ve výši odpisů. Dále z tohoto vyplývá to, že IAS/IFRS neuznávají tvorbu rezerv na opravu dlouhodobého majetku, protože se daná součást za dobu životnosti odepíše dříve do nákladů a pořídí se nová a není tudíž nutné tvořit rezervu na opravu. V české praxi není možno přeceňovat směrem nahoru na reálnou hodnotu.

3.4.3 IAS 38 – nehmotná aktiva

„**Nehmotné aktivum** – je identifikovatelné nepeněžní aktivum nehmotné povahy, držené pro: Využití ve výrobě, pro dodávku zboží nebo služeb, pro pronájmy ostatním, pro administrativní účely.“¹⁰

Patří sem například patenty, autorská práva, licence, intelektuální vlastnictví, obchodní značky včetně značek výrobků a názvů publikací, hrané umělecké filmy a videonahrávky.

Tento standard se nevztahuje na nehmotný majetek dle IAS 2,11,12,19,22,32, těžební práva a výdaje na průzkum, vývoj a těžbu nerostů, nehmotný majetek získaný v pojišťovnictví z kontraktů s držiteli pojistných smluv.

Aby byla nehmotná aktiva uznána, musí být splněny následující podmínky:

¹⁰ ŠRÁMKOVÁ, Alice; JANOUŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví* Praha : Institut Svazu účetních, 2004. 291 s. ISBN 80-86716-09-0. s 81.

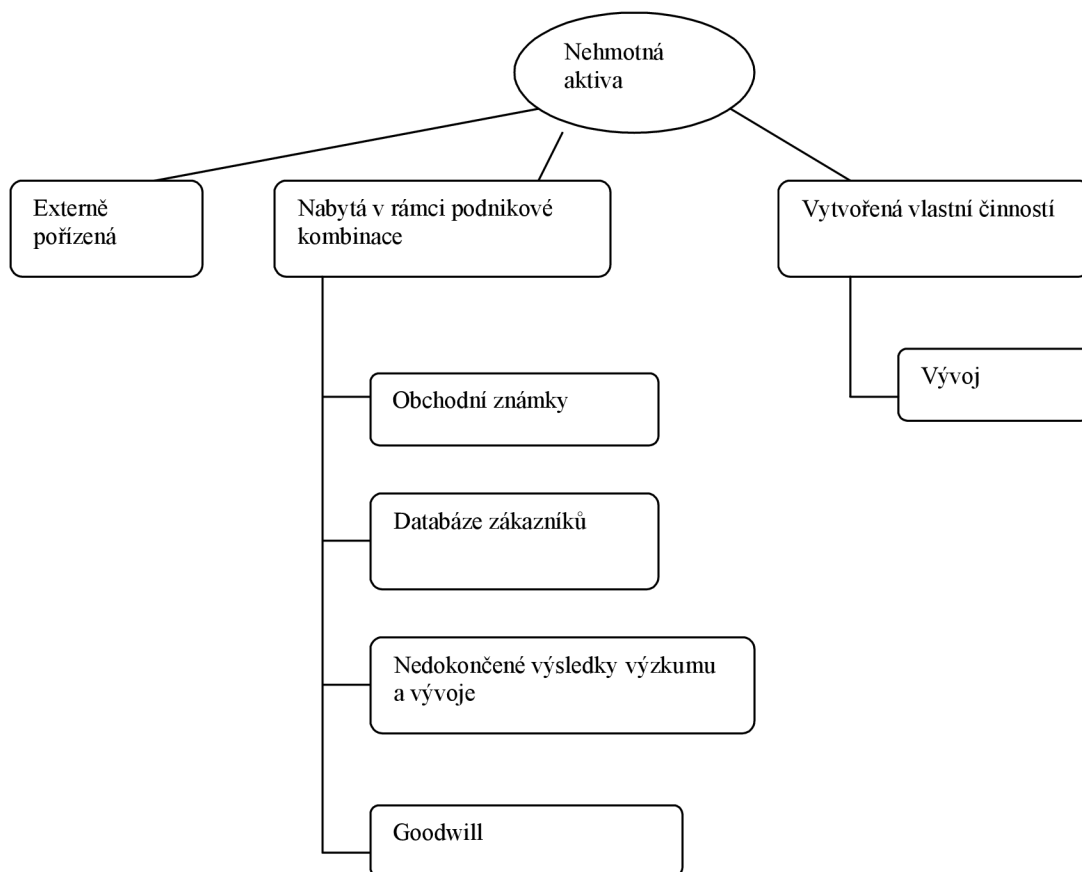
Identifikovatelnost – nehmotné aktivum je oddělitelné od jiných aspektů činnosti společnosti.

Kontrola (ovládání) – využití nehmotného aktiva je kontrolováno společností jako výsledek jejích minulých aktivit a událostí. Podnik je schopen zamezit, aby ostatní strany získávaly ekonomické užítky z daného aktiva (např. registrace patentu).

Budoucí ekonomický užitek – očekává se, že ekonomický užitek poplyne do společnosti.

Prvotní ocenění – pořizovací náklady aktiva mohou být spolehlivě měřeny.

Schéma 3.4.1. Původ nehmotných aktiv



Goodwill vytvořený vlastní činností by neměl být vykazován jako nehmotné aktivum.

Standard rozlišuje jasně výzkum a vývoj.

Výdaje na výzkum vytvořené vlastní činnosti se neuznávají jako aktivum, účtují se okamžitě do nákladů. Výdaje na vývoj mohou být za splnění určitých podmínek aktivovány.

Obchodní značky, názvy periodik, vydavatelské tituly, seznamy zákazníků, vytvořené vlastní činnosti, se neuznávají jako aktivum.

Následné výdaje (technické zhodnocení), vydané po dokončení nehmotného aktiva, se účtují přímo do nákladů. Pokud toto zhodnocení způsobí, že zvýšení původní úrovně aktiva vytvoří budoucí ekonomické užitky a tyto výdaje jsou měřitelné a přiřaditelné k aktivu, v tomto případě mohou být následně výdaje přičteny k pořizovacím nákladům nehmotného aktiva.

Nehmotná aktiva se **oceňují** v pořizovacích nákladech (historická cena), snížených o oprávkou a ztráty ze snížení hodnoty. Alternativním řešením je přecenění na reálnou hodnotu fair value. Přeceňuje se celá skupina aktiv podobné podstaty, pokud pro ně existuje aktivní trh, jelikož reálná hodnota lze určit jen ve vztahu k aktivnímu trhu (patenty a obchodní značky se přeceňovat nemají). Přecenit lze například emisní práva /povolenky, pro které existuje aktivní trh. Pokud se účetní hodnota zvýší, zvýšení se účtuje do vlastního kapitálu jako „přírůstek z přecenění“. Jako výnos se účtuje, pokud byl předem účtován úbytek z přecenění stejného aktiva do nákladů. Přírůstek z ocenění může být účtován do nerozdělených zisků, pokud je realizován (při zastarání, vyřazení). Pokud je část přírůstku realizována v době, kdy je aktivum užíváno, určí se částka realizovaného přírůstku jako rozdíl mezi odpisy založenými na přeceněné účetní hodnotě aktiva a odpisy založenými na původní hodnotě aktiva. Převod z přírůstku z přecenění do nerozdělených zisků se neprovádí přes výsledovku. V případě snížení účetní hodnoty majetku se částka snížení vykáže jako náklad. Snížení lze účtovat do vlastního kapitálu do výše, v jaké snížení nepřevyšší částku, která je vedena ve vlastním kapitálu u téhož aktiva.

Doba použitelnosti aktiva

Pokud se dá určit – aktivum se odpisuje.

Pokud se nedá určit – je nutné každoročně ve stejnou dobu testovat aktivum na ztrátu ze snížení hodnoty.

Licence – doba použitelnosti nepřesáhne dobu, na kterou byla získána, ledaže se dají práva obnovit a obnovení je dostatečně jisté.

Nehmotné aktivum se odúčtuje z rozvahy, pokud se neočekává budoucí ekonomický užitek (likvidace, vyřazení) nebo pokud se prodá.

Česká úprava

Základní postupy účtování dlouhodobého majetku určuje ČÚS 13. Obsahové vymezení je v §6 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kde je taxativně vymezeno, co se rozumí dlouhodobým nehmotným majetkem. Jsou to tedy zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, jiný dlouhodobý nehmotný majetek, nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek. Paří sem dále technické zhodnocení tohoto majetku vymezené Zákonem o daních z příjmů (od 60.000,- ročně). Náklady na výzkum a vývoj vytvořené vlastní činností a jsou určeny k obchodování se uznávají jako aktivum, stejně tak jako nabyté od jiných osob.

Goodwill se odepisuje rovnoměrně 60 měsíců.

Někdy podniky stanovují účetní odpisy shodně s daňovými. Taková účetní politika je v rozporu s IAS, neboť se může snadno stát, že takto stanovené odpisy nevystihují očekávanou dobu životnosti aktiv. Např. SW se podle daňových předpisů v ČR odepisuje 48 měsíců (v roce 2004) a 36 měsíců (v roce 2005), avšak doba jeho životnosti může být výrazně odlišná. Předmětem převodu může být i změna odpisů.

Shrnutí rozdílů

Co může být nehmotným aktivem je v Čechách taxativně vymezeno, kdežto dle IAS 38 musí splňovat dané podmínky. Náklady na výzkum vytvořené vlastní činností se dle IAS neaktivují, náklady na vývoj pouze za určitých podmínek. Náklady na výzkum a vývoj vytvořené vlastní činností určené k obchodování se dle české úpravy aktivují. Goodwill se dle IAS neodepisuje, dle českých zákonů se odepisuje rovnoměrně 60 měsíců. Některá nehmotná aktiva podle ČÚS nesplňují kritéria IAS 38, například zřizovací výdaje. Minimální hranice pro vykázání aktiva je určena v ČR daňovými zákony, což IAS vůbec nenařizují.

3.4.4 IAS 18 – výnosy

Výnosy – hrubé přírůstky ekonomických užitek během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků.

Výnosy se **oceňují v reálné hodnotě** přijaté nebo nárokové protihodnoty, nejčastěji tedy ve výši přijatých peněz, v reálné hodnotě přijatých aktiv nebo ve výši vzniklé pohledávky. Pokud je příjem odložen (např. splátky), je reálnou hodnotou **současná hodnota budoucích příjmů** a rozdíl je vykázán jako výnosový úrok.

Obecně se výnosy uznávají, pokud částka výnosů je spolehlivě oceněna, je pravděpodobné, že ekonomický prospěch spojený s transakcí poplyne do podniku, náklady vzniklé, nebo které teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny (akruální princip).

Výnosy:

- prodej zboží a služeb;
- poskytování služeb;
- užívání aktiv podniku jinými subjekty (úroky, dividendy, licenční poplatky).

Při prodeji zboží jsou uznány výnosy, pokud jsou podstatná rizika a odměny z vlastnictví zboží převedeny na kupujícího, který s ním může volně disponovat. Pokud již prodávající nemá kontrolu nad tímto zbožím. Prodeje s odkladem dodávky (na splátky) – okamžikem dodání zboží. Předplatné – výnosy se uznají rovnoměrně v průběhu období, jak jsou dodávány položky. U **poskytování služeb** jsou výnosy uznány dle stupně dokončení celého úkonu. **Výnosy ze smluv** se měří metodou stupně rozpracovanosti, pokud lze určit očekávaný výsledek smlouvy jako zisk nebo ztrátu. Pokud nemůžeme spolehlivě určit, zda bude zisk nebo ztráta, vyčíslíme výnosy rovny nákladům vynaloženým v období. Vykazování výnosů z dlouhodobých smluv se řídí IAS 11 – stavební smlouvy. **Úroky, licenční poplatky a dividendy** – se vykazují v souladu s příslušnou smlouvou. Úrok se oceňuje na poměrné časové bázi, která zohledňuje efektivní výnos daného aktiva. Licenční poplatky – na akruální bázi. Dividendy – pokud vznikne právo akcionářů na přijetí platby (v tom období, kdy jsou schváleny).

Česká úprava a rozdíly proti IAS

Definice pojmu „výnosy“ v české úpravě chybí. Otázkou výnosů se zabývá ČÚS 19. Účtují se v 6. účtové třídě. Česká legislativa v podstatě nemá jednoznačná pravidla pro vykazování výnosů. Postupy účtování jsou zaměřeny na daňovou úpravu dané problematiky. Položky Změna stavu výrobků a nedokončené výroby a Aktivace se účtují dle české legislativy ve prospěch výnosů, kdežto dle IAS/IFRS ve prospěch nákladů (snižují náklady). V ČR se výnosy (a náklady) časově rozlišují a účtují se do období, kterého se týkají. Nejsou žádné požadavky pro splátkové prodeje, výnosy z dlouhodobých služeb, stavebních smluv.

3.4.5 IAS 36 – snížení hodnoty aktiv

Z důvodu zásady opatrnosti se aktiva vykazují ne ve vyšší ceně, než je hodnota peněžních toků, které budou v budoucnosti příslušná aktiva s největší pravděpodobností vytvářet. K datu účetní závěrky je třeba prověřit, zda existuje náznak, že by mohlo mít aktivum sníženou hodnotu. Náznaky možného snížení aktiva mohou být – během období tržní cena klesla více, než se očekávalo podle odepisování; došlo nebo dojde v blízké budoucnosti ke značně nepříznivým změnám v technologickém, tržním, hospodářském či právním prostředí, ve kterém podnik působí. Zůstatková cena čistých aktiv vykazujícího podniku je vyšší než jeho tržní kapitalizace, tržní úrokové sazby nebo jiné tržní sazby ovlivňující návratnost investic během období stouply a toto zvýšení pravděpodobně nepříznivě ovlivní diskontní sazbu používanou při výpočtu ceny používaného aktiva a závažně sníží jeho realizovatelnou hodnotu. Zastaralost či fyzické poškození, ekonomický výkon aktiva je nebo bude horší.

Ztráta ze snížení hodnoty aktiv – je částka, o kterou zůstatková cena aktiva převyšuje jeho zpětně ziskatelnou částku.

Zpětně ziskatelná částka – je vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a jeho hodnoty z užívání.

Čistá prodejní cena – částka ziskatelná prodejem aktiva při transakci za obvyklých podmínek minus náklady pozbytí.

Náklady pozbytí – přírůstkové náklady s vyřazením aktiva s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň ze zisku.

Snížení se zachytí jako náklad ve výsledovce, pokud aktivum nebylo předtím přeceněno v souladu s IAS 16,38 do fondu z přecenění do aktiv. V takovém případě se nejdříve sníží rezervní fond z přecenění. Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se musí upravit odpisový plán. Ztráta ze snížení hodnoty se zruší, pokud pominou důvody pro její původní vykázání.

Česká úprava a shrnutí rozdílů

Snížení hodnoty aktiv se dle českých předpisů účtuje buď opravnými položkami v případě přechodného snížení aktiv. V případě trvalého snížení ocenění majetku se snížení účtuje na vrub nákladů (např. odpis pohledávky na základě soudního rozhodnutí). Základní postupy účtování o opravných položkách stanovuje ČÚS 5 a také ČÚS 19. Tvorba opravných položek se provádí na vrub nákladů na základě inventarizace, pokud zjištěné ocenění je nižší než ocenění majetku v účetnictví. Pokud se vytváří rezerva na určitý titul snížení hodnoty majetku, nelze tvořit současně opravnou položku. Snížení opravné položky se účtuje ve prospěch příslušného účtu nákladů (náklady se sníží). Při prodeji majetku se opravné položky, které se k němu váží, zruší ve prospěch nákladů. Fond z přecenění mohou použít pouze investiční fondy. IFRS mají přesně popsany postup snížení hodnoty aktiv a jeho případné zrušení podle IAS 36, který je odlišný od ČÚS zejména koncepcí zpětně získatelné částky.

3.4.6 IAS 37 – rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Rezerva – závazek s neurčitým časovým určením nebo výší

Závazek – současná povinnost podniku, která je důsledkem minulé události a k jejímuž vypořádání bude podnik nucen v budoucnu čerpat zdroje, z nichž by mu jinak plynul ekonomický přínos.

Podmíněný závazek:

- pravděpodobný závazek, který vznikl v důsledku minulé události a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že v budoucnu dojde nebo nedojde k nejistým událostem, které nejsou plně pod kontrolou podniku;
- existující závazek, který je důsledkem minulé události, ale není vykázán, protože není pravděpodobné, že podnik bude nucen k uhrazení tohoto závazku čerpat

zdroje, z nichž by mu jinak plynul ekonomický přínos nebo výši závazku nelze s dodatečnou spolehlivostí stanovit.

Podmíněné aktivum – je pravděpodobné aktivum, které vzniklo důsledkem minulé události a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že v budoucnu dojde nebo nedojde k událostem, které nejsou plně pod kontrolou podniku.

Rezervy se vykazují, pokud má podnik současný závazek, který je důsledkem minulých událostí a je pravděpodobné, že k vypořádání bude podnik nucen čerpat zdroje, ze kterých by podniku plynul ekonomický přínos a je spolehlivě možné odhadnout výši tohoto závazku. Rezervy se mohou použít pouze na výdaje, na které byly původně vytvořeny, je třeba je pravidelně prověřovat. Není možné vytvářet na budoucí náklady, pokud se jim lze vyhnout. Rezerva např. na restrukturalizaci, na nevýhodné smlouvy. Rezervy na opravu a údržbu aktiv spadajících do IAS 16 se nevytváří – komponentní přístup.

Podmíněná aktiva a závazky podnik nevykazuje v rozvaze.

Česká úprava a shrnutí rozdílů

Rezervy řeší standard ČÚS 4. To, co patří pod rezervy je vyjmenováno v §16 Vyhlášky. Tvoří se rezervy podle zvláštních právních předpisů (především daňových na hmotný majetek), rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na daň z příjmů a ostatní rezervy, o nich rozhoduje účetní jednotka sama. Je zde podstatný rozdíl v tom, že dle českých předpisů se mohou tvořit rezervy na opravu a udržování hmotných aktiv, přičemž IFRS to zakazují kvůli komponentnímu přístupu. Rezerva je podle IFRS závazek, kterého se není možno jednostranně zbavit, čemuž odporují rezervy na opravy podle ČÚS. Rezerva se může podle IFRS tvořit jak do nákladů, tak i do pořizovací ceny aktiva a musí se diskontovat, pokud je dopad časové hodnoty peněz významný.

3.5 Implementace IFRS v podmínkách střední firmy

Při přípravě přijetí IFRS je především nutno pochopit jejich koncepci a její základní odlišnosti od českých účetních předpisů a zvyklostí. Ujasnit si požadavky na účetní výkaznictví, požadavky mateřské společnosti, prověřit připravenost dceřiných společností. Je nutno vzít v úvahu strategii managementu firmy. Management by měl

počítat s tím, že změny budou mít dopad na výši hospodářského výsledku, ukazatele finanční pozice a rentability.

Je třeba vytvořit projekt přechodu IFRS – to zahrnuje následující úkoly:

- volbu projektového týmu;
- stanovit pro projektový tým potřebné podmínky;
- stanovit odpovědnost jednotlivých pracovníků;
- sestavit pravidla pro řízení a kontrolu průběhu projektu;
- sestavit předběžný rozpočet nákladů spojených s převodem IFRS;
- identifikovat možné problémy.

S převodem samozřejmě souvisí změny vnitropodnikových směrnic, účetních pravidel, je nutná komunikace s pracovníky IT, s dodavateli ekonomického softwaru. Každý podnik by měl zvážit účast i externích poradců v projektovém týmu. Auditované podniky by si měly zajistit účast auditora při všech fázích převodu.

Realizace přechodu na IFRS

Realizaci provedení přechodu na IFRS řeší standard IFRS 1 – *První přijetí IFRS*. Nutná je především **detailní znalost všech standardů**. Pojem **první přijetí IFRS** znamená, že účetní jednotka poprvé zveřejní bez výjimek, že má závěrku sestavenou dle IFRS v souladu se všemi standardy.

Úkolem standardu je sestavení a zveřejnění účetní závěrky obsahující transparentní a srovnatelné údaje vykázané v souladu s IFRS, které budou východiskem pro následné účtování a vykazování dle IFRS. Mezi další cíle IFRS 1 patří umožnit realizaci přechodu na IFRS za cenu, která nepřevyšší náklady na sestavení takové závěrky a omezit nebezpečí zpětného upravování výkazů v důsledku retrospektivní aplikace IFRS. IFRS 1 platí pro závěrky začínající 1.1.2004 a později. IFRS 1 je nadřazen přechodným ustanovením jednotlivých standardů.

Dopady přechodu na IFRS na finanční pozici podniku, jeho výkonnost a cash-flow musí být podrobně popsány v příloze účetní závěrky. Samostatně se musí vysvětlit dopady na vlastní kapitál a hospodářský výsledek, přičemž se musí oddělit důsledně dopad změn metod od případných oprav zásadních chyb. Při zveřejnění závěrky podle IFRS například k 31.12.2005 se musí zveřejnit i srovnatelné údaje za minimálně jedno předchozí období, v tomto případě za rok 2004, které musí být rovněž upraveny dle

požadavků IFRS. To znamená, že se musí restrukturalizovat již celý rok 2004 od 1.1.2004.

Pro potřeby sestavení daňového přiznání a podkladů pro daňovou kontrolu je nutné přehledně evidovat rozdíly mezi hospodářským výsledkem podle IFRS a hospodářským výsledkem podle ČÚS.

Možné varianty konverze účetní závěrky z ČÚS na IFRS

V této části jsou uvedeny postupy, kterými mohou účetní jednotky postupovat při konverzi účetní závěrky zpracované podle ČSÚ na závěrku sestavenou podle IFRS. Tuto situaci řeší zejména účetní jednotky, které nejsou emitentem cenných papírů veřejně obchodovaných na regulovaných kapitálových trzích v členských zemích EU, na něž se tedy nevztahuje §19 odst. 9 Zákona o účetnictví, avšak mateřská společnost, obchodní partneri, věřitelé, banky, či jiné subjekty požadují předložení závěrky podle IFRS.

Je možné postupovat třemi základními způsoby:

- konverze na úrovni účetních výkazů;
- konverze na úrovni zůstatků účtů v obrátové předvaze;
- konverze na úrovni transakcí v paralelních hlavních knihách.¹¹

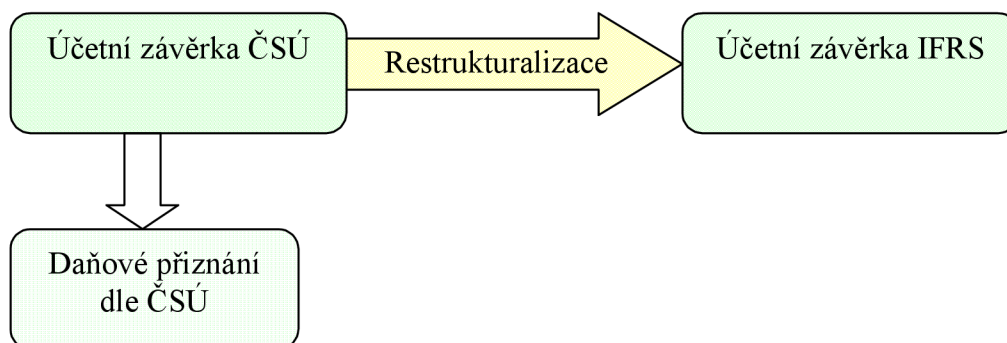
Rozhodování, kterou dále rozebranou variantu účetní jednotka zvolí není jednoduché. Je třeba zvážit několik kritérií a ty porovnat nejen s krátkodobými, ale i s dlouhodobými cíli podniku v souvislosti s informačním systémem a vše zkontrolovat s odborníky.

Konverze na úrovni účetních výkazů

Konverze na úrovni účetních výkazů vychází z jednotlivých řádků účetních výkazů dle ČSÚ, které jsou postupně restrukturalizovány do účetní závěrky sestavené podle IFRS.

¹¹ MEJZLÍK, L. Jak postupovat při konverzi české účetní závěrky na IFRS In *Účetní výkaznictví v ČR a implementace IFRS do výuky: sborník 5.ročníku Pedagogické konference*, Praha, Oeconomia, 2005, s. 6-19. ISBN 80-245-0937-7. str. 10

Schéma 3.5.1 Konverze na úrovni účetních výkazů



Takto provedená konverze je poměrně rychle proveditelná, bez potřeby úprav používaného informačního systému, technologicky a organizačně nenáročná. Lze tedy rychle a bez významných nákladů reagovat, jak na změny v ČÚS, tak na změny v IFRS. Velkou nevýhodou takto provedené konverze je poměrně velká chybovost (provádí se pomocí tabulkových procesorů např. Excel) a malá průkaznost, velmi obtížně se analyzují detailnější rozdíly v oceňování a vykazování.

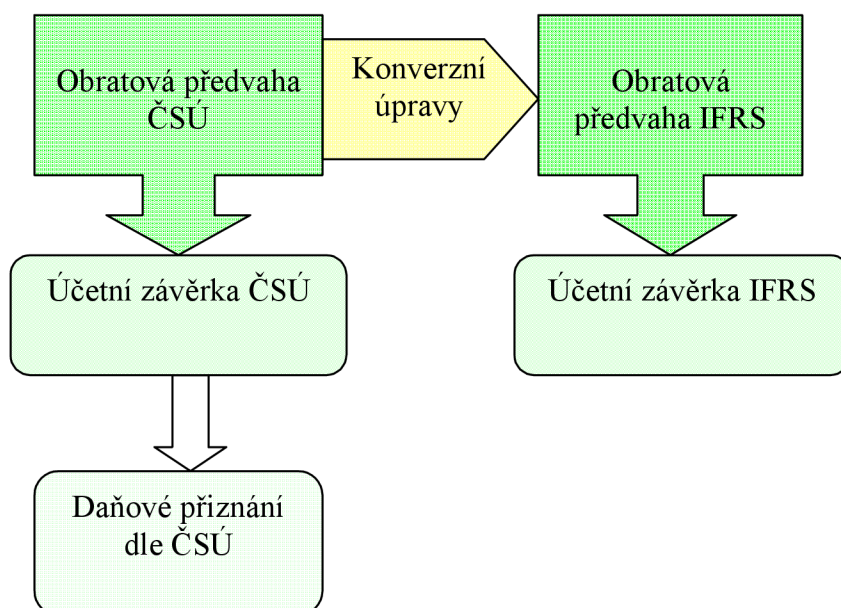
Její použití se nabízí u účetních jednotek, které nevykazují dlouhodobá aktiva, zásoby, rezervy, dlouhodobé pohledávky a závazky, například u poradenských společností.

Konverze na úrovni zůstatků účtů v obrátové předvaze

„Konverze účetní závěrky je zabezpečena prostřednictvím vhodné konstrukce účtového rozvrhu a účtování na analytických účtech, které jsou v obrátové předvaze, restrukturalizovány a upraveny tak, aby vznikly nově strukturované zůstatky podle IFRS a z nichž je sestavena účetní závěrka konvertovaná na IFRS.“¹²

¹² MEJZLÍK, L. Jak postupovat při konverzi české účetní závěrky na IFRS In *Účetní výkaznictví v ČR a implementace IFRS do výuky: sborník 5.ročníku Pedagogické konference*, Praha, Oeconomia, 2005, s. 6-19. ISBN 80-245-0937-7. str. 12

Schéma 3.5.2 Konverze na úrovni zůstatků účtů v obrátové předvaze



Výhodou tohoto řešení je rychlost, technologická a organizační nenáročnost. Vyžaduje především pečlivou přípravu účtového rozvrhu a dodržování správného účtování na jednotlivých analytických účtech. Potřebné konverzní úpravy je možné provést pomocí tabulkového procesoru nebo pomocí nově implementovaných funkcí v účetním systému a provedení konverze se tak stane jeho standardní funkcí.

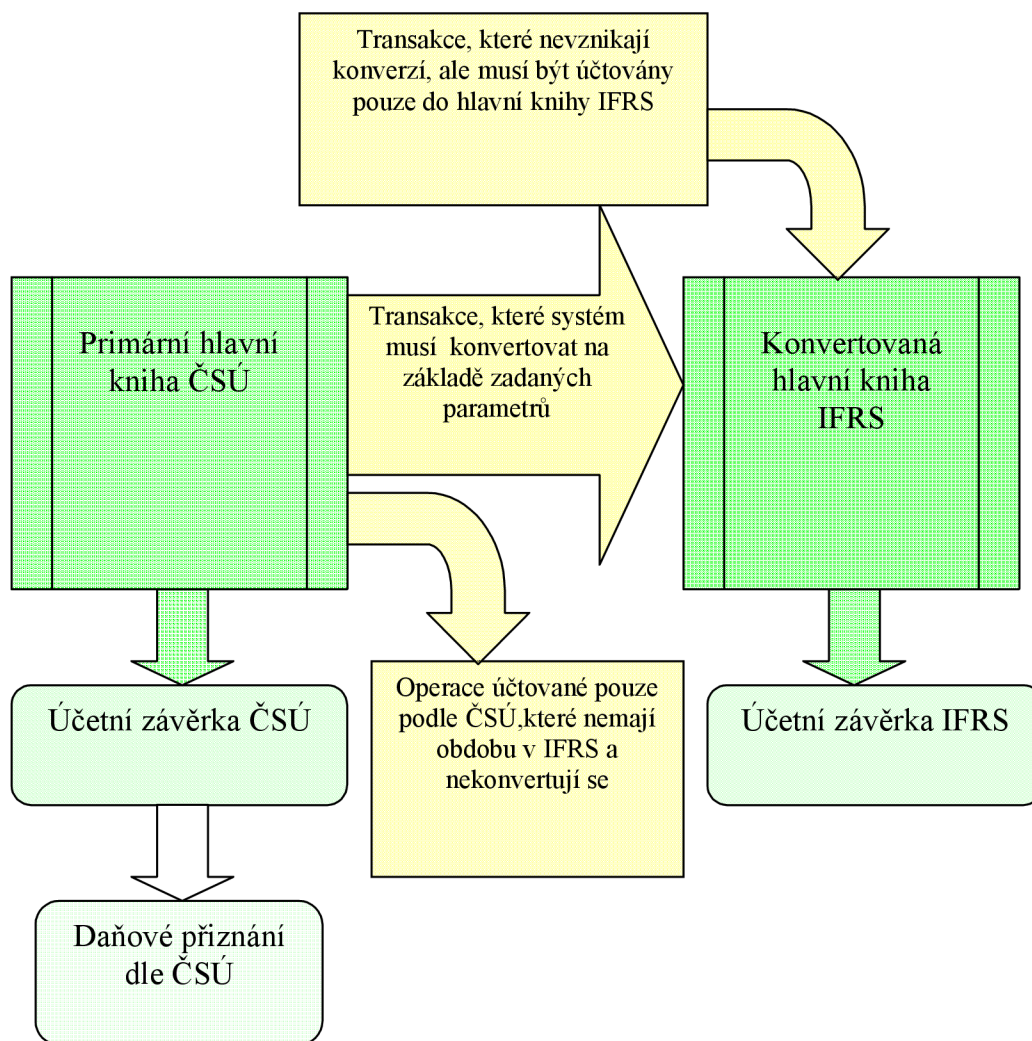
Nevýhodou je jako v prvním konverzním postupu nedostatečná průkaznost a náchylnost k chybám, zejména pokud je převod prováděn mimo informační systém.

I když je možné konvertovat tímto způsobem jen takové závěrky, u kterých jsou rozdíly mezi ČÚS a IFRS pouze v zůstatcích na analytických účtech, je tento postup podniky nejčastěji využíván a také podporován v rámci programových produktů pro vedení účetnictví.

Konverze na úrovni transakcí v paralelních hlavních knihách

Jednotlivé účetní operace jsou nejdříve zaúčtovány do primárního systému s českým účetnictvím a odpovídající funkce programu pro vedení účetnictví ji zároveň zaúčtuje do hlavní knihy podle IFRS. Z těchto oddělených hlavních knih je možné vygenerovat nezávisle účetní výkazy podle ČÚS i podle IFRS.

Schéma 3.5.3 Konverze na úrovni transakcí v paralelních hlavních knihách



Tento systém sice umožňuje získat nejkvalitnější konvertovanou závěrku prakticky v každém okamžiku, ale zároveň vyžaduje rozsáhlý zásah do stávajícího informačního systému. Toto řešení je vhodné v případech, kdy se předpokládá, že budou kladeny vysoké nároky na obě verze účetních závěrek a zároveň tento stav potrvá relativně dlouhou dobu.

3.6 Nový standard IFRS pro malé a střední podniky (SME)

V polovině února 2007 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB návrh standardu, který je zaměřený na vyřešení poměrně obtížné situace, do níž se při sestavování účetní závěrky dostávají malé a střední podniky. Standard IFRS pro malé

a střední podniky SME - Small and Medium-Sized Enterprise je tedy zatím v podobě předběžného návrhu s tím, že komentáře může veřejnost zasílat IASB do 1.října 2007. Návrh neuvádí pro jaký typ podniku je určen, ale spíše se odvolává na typy podniků, které by ho uplatňovat neměly. Tento standard by se tedy podle návrhu neměl uplatňovat v těch případech, kdy nemá podnik veřejně obchodované cenné papíry a nechystá se je emitovat, nevykonává funkci správce svěřených prostředků (jako jsou například banky, obchodníci s cennými papíry, investiční a penzijní fondy apod.). Případné další podmínky a hranice pro uplatnění IFRS pro SME si stanoví až individuálně legislativy.

Jak již bylo uvedeno malé a střední podniky jsou nuceny postupovat podle standardů IFRS. Standardy jsou však dosud primárně orientované zejména na potřeby velkých nadnárodních společností a pro menší podniky vznikají při jejich aplikaci dva typy problémů:

- méně závažný spočívá v tom, že standardy neřeší některé otázky, které jsou typické pro prostředí malých a středních podniků, ale nevyskytují se ve velkých podnicích (nebo jsou z jejich pohledu nevýznamné);
- závažnější spočívá v tom, že i když standardy formálně uvádějí možnost nepostupovat podle některých komplikovaných pravidel, pokud by to vedlo k nepřiměřeně vysokým nákladům, v praxi se tato možnost dostává do konfliktu s požadavkem věrného a pravdivého obrazu a podniky tak musí aplikovat postupy, které jsou poměrně těžkopádné, nákladné a časově náročné.

Ucelenost tohoto standardu je přitom absolutní, aby nemusely malé a střední podniky samostatně studovat více materiálů, zahrnuje standard všechny podstatné standardy i vybrané části z Rámcové osnovy.

Obsahu standardu je uveden v následující tabulce.

Tabulka 3.6.1 Obsah připravovaného standardu pro malé a střední podniky

1. Vymezení působnosti	
2. Koncepce a základní pravidla	
3. Prezentace účetní závěrky	
4. Rozvaha	
5. Výsledovka	
6. Výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz zisku a nerozděleného zisku	
7. Výkaz peněžních toků	
8. Příloha k účetní závěrce	
9. Konsolidovaná účetní závěrka	
10. Účetní pravidla, odhady a chyby	
11. Finanční aktiva a závazky	Příloha A - Efektivní úroková míra
	Příloha B – Ocenění reálnou hodnotou
12. Zásoby	
13. Investice v přidružených podnicích	
14. Investice ve společných podnicích	
15. Investice do nemovitostí	
16. Pozemky, budovy a zařízení	
17. Nehmotná aktiva jiná než goodwill	
18. Podnikové kombinace a goodwill	
19. Pronájmy	
20. Rezervy a podmíněné položky	Příloha - Návod na implementaci části 20
21. Vlastní kapitál	
22. Výnosy z běžné činnosti	Příloha - Příklady vykazování výnosů
23. Státní dotace	
24. Náklady na cizí kapitál	
25. Úhrady akciemi	
26. Ztráta hodnoty nefinančních aktiv	
27. Zaměstnanecké požitky	
28. Daně ze zisku	
29. Účetní závěrka v podmínkách hyperinflace	
30. Převod z cizích měn	
31. Vykazování informací o segmentech	
32. Události, které vyšly najevo po ukončení účetního období	
33. Zveřejňování informací o spřízněných stranách	
34. Zisky na akcii	
35. Specializovaná odvětví	
36. Ukončované operace a aktiva určená k prodeji	
37. Průběžná účetní závěrka	
38. Přejít na IFRS pro malé a střední podniky	

3.7 Základní údaje o firmě

Převod účetní závěrky podle IFRS aplikuji pro konkrétní firmu, kterou jsem nazvala pracovním názvem ABC, s.r.o.. Společnost není emitentem cenných papírů obchodovaných na burze některého z členských států Evropské unie a musí tedy účtovat a sestavovat výkazy podle ČÚS. Z hlediska účetní legislativy v ČR ji lze zařadit mezi tzv. "malé a střední podniky". Společnost nesplňuje podmínky pro povinnost každoročně ověřovat účetní závěrku auditorem, ale v rámci kontroly správnosti účetní závěrky s auditorem spolupracuje. Jedná se o společnost tvořenou výhradně českým kapitálem. Jako hlavní předmět podnikání mohu uvést tyto činnosti:

- výroba, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů;
- výroba, instalace a opravy elektronických zařízení;
- **výroba a opravy ostatních motorových dopravních prostředků, včetně vývoje, výroby a servisu elektropříslušenství vozidel;**
- **výzkum, vývoj, výroba, prodej a servis elektropříslušenství vozidel a elektronických přístrojů;**
- výroba, montáž a opravy výrobků a zařízení spotřební elektroniky, včetně vývoje a včetně elektroniky průmyslové;
- výroba a opravy elektropříslušenství motorových dopravních prostředků a elektronických přístrojů, včetně vývoje, výroby, servisu a prodeje.

Dále společnost podniká v následujících oblastech:

- nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej;
- velkoobchod;
- specializovaný maloobchod.

Při sestavení účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, vycházím především z poskytnutých výkazů sestavených dle českých předpisů a z podrobnější specifikace jednotlivých položek výkazů poskytnutých firmou. Důkladně prozkoumám každou položku výkazů dle ČSÚ a zjistím, které položky splňují nebo naopak nesplňují definice aktiv a závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů Koncepčního rámce IFRS. Důsledkem tohoto zjištění jsou následující možné postupy řešení:

- některé položky bude nutné vyřadit z výkazů;
- bude nutné zařadit nové položky do výkazů;
- některé položky aktiv a pasiv je nutné restrukturalizovat na jiné položky aktiv a pasiv;
- pokud nesouhlasí ocenění položek s oceňováním podle IAS/IFRS, je nutné tyto položky přecenit.

Malé a střední podniky zatím nemají povinnost vykazovat dle IAS/IFRS, ale tento stav nemusí už dlouho trvat, zejména pokud bude v blízké době vydán standard IFRS pro malé a střední podniky SME, jak je podrobněji popsáno v předchozí kapitole 3.6.

Je proto důležité sledovat v této oblasti vývoj a nenechávat přípravy na změny na poslední chvíli. Pokud by totiž tento standard začal platit i v České republice pro malé a střední podniky například už od 1.1. 2009, bude účetní závěrka k 31.12.2009 obsahovat srovnatelné údaje k 31.12.2008, k nimž bude potřebná zahajovací rozvaha již k 1.1.2008 a tu podnik připraví z rozvahy k 31.12.2007. Tato práce by tedy mohla být prvním seznámením s problematikou výkaznictví podle IFRS nejen pro majitele, vedoucí pracovníky, ale také pro zaměstnance zabývající se zpracováním účetnictví a ekonomikou tohoto podniku a ukázat oblastí a konkrétní dopady změn oproti stávajícímu účetnictví.

3.8 Účetní závěrka firmy podle české normy

V uvedených výkazech uvádím pouze nenulové a součtové řádky s údaji výstupů podniku popsaného v podkapitole 3.7.

3.8.1 Rozvaha k 31.12.2006

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA
(BILANCE)
ke dni **31.12.2006**
(v celých tisících Kč)

Obchodní firma
nebo jiný název
účetní jednotky

ABC s.r.o.

Sídlo, bydliště
nebo místo
podnikání účetní
jednotky

IČ

00 00 00 00

označ A	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	28 376	-9 110	19 266	17 316
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	13 320	-8 788	4 532	4 974
B. I.	Dlouhodobý nehmotný maj.(ř.05 až 12)	004	436	-333	103	107
	3 Software	007	383	-280	103	107
	6 Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	53	-53	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný maj.(ř.14 až 22)	013	12 884	-8 455	4 429	4 867
B. II. 1	Pozemky	014	621	0	621	621
	2 Stavby	015	2 304	-87	2 217	2 284
	3 Samostatné mov.věci a soubory mov.věcí	016	9 087	-8 269	818	1 241
	6 Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	99	-99	0	6
	7 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	346	0	346	288
	8 Posk.zálohy na dlouhodobý hmotný maj.	021	427	0	427	427
B. III.	Dlouhodobý finanční maj.(ř.24 až 30)	023	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	14 754	-322	14 432	12 176
C. I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	8 714	0	8 714	7 795
C. I. 1	Materiál	033	2 685	0	2 685	2 133
	2 Nedokončená výroba a polotovary	034	4 205		4 205	4 091
	3 Výrobky	035	1 824		1 824	1 571
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	3 931	-322	3 609	3 997
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	3 359	-322	3 037	3 832
	4 Pohledávky za společníky	052	290	0	290	0
	7 Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	281	0	281	164
	8 Dohadné účty aktivní	056	0	0	0	0
	9 Jiné pohledávky	057	1	0	1	1
C. IV.	Krátkodobý finanční maj. (ř. 59 až 62)	058	2 109	0	2 109	384
C. IV. 1	Peníze	059	1 719	0	1 719	143
	2 Účty v bankách	060	390	0	390	241
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	302	0	302	166
D. I. 1	Náklady příštích období	064	302	0	302	166

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118)	067	19 266	17 316
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	3 490	2 712
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	212	212
1	Základní kapitál	070	212	212
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 77)	073	1 650	1 650
A. II. 1	Emisní ážio	074	0	0
2	Ostatní kapitálové fondy	075	1 650	1 650
A. III.	Rezervní fondy, ned.fond a ost.fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	20	20
A. III. 1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	20	20
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 82 + 83)	081	432	-381
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	082	1 433	1 324
2	Neuhrazená ztráta minulých let	083	-1 001	-1 705
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) /ř.01 - (+ 69 + 73 + 78 + 81 + 85 + 118)/	084	1 176	1 211
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085	15 622	14 931
B. I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř.92 až 101)	091	1 300	1 500
9	Jiné závazky	100	1 300	1 500
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	8 173	8 876
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	103	5 606	6 697
4	Závazky ke společníkům	106	10	297
5	Závazky k zaměstnancům	107	195	201
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	298	327
7	Stát - daňové závazky a dotace	109	-4	-400
8	Krátkodobé přijaté zálohy	110	2 068	1 754
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	6 149	4 555
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	2 748	3 533
2	Krátkodobé bankovní úvěry	116	3 360	980
3	Krátkodobé finanční výpomoci	117	41	42
C. I.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	118	154	-327
C. I. 1	Výdaje příštích období	119	260	73
2	Výnosy příštích období	120	-106	-400
Právní forma účetní jednotky :		s.r.o.		
Předmět podnikání nebo jiné činnosti : Výroba a opravy elektropříslušenství motor.dopravních prostředků				
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		

3.8.2 Výsledovka k 31.12.2006

Zpracováno v souladu s vyhláškou č.500/2002 Sb. Ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ke dni 31.12.2006 (v celých tisících Kč)		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky ABC s.r.o. Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
		IČ			
		00 00 00 00			
Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období		
			sledovaném 1	minulém 2	
I.	Tržby za prodej zboží	01			
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02			
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	0	0	
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	29 651	34 007	
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	29 211	34 373	
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	429	-375	
3	Aktivace	07	11	9	
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	17 751	21 910	
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	9 968	14 043	
B. 2	Služby	10	7 783	7 867	
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	11 900	12 097	
C.	Osobní náklady	12	9 180	8 527	
C. 1	Mzdové náklady	13	6 518	6 076	
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	2 281	2 102	
C. 4	Sociální náklady	16	381	349	
D.	Daně a poplatky	17	27	102	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	958	1 096	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	1 680	347	
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	0	33	
2	Tržby z prodeje materiálu	21	1 680	314	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	1 157	557	
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	255	
F. 2	Prodaný materiál	24	1 157	302	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-57	-99	
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	60	174	
H.	Ostatní provozní náklady	27	58	458	
*	Provozní výsledek hospodaření <i>/(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)/</i>	30	2 317	1 977	
X.	Výnosové úroky	42	0	1	
N.	Nákladové úroky	43	509	505	
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	133	268	
O.	Ostatní finanční náklady	45	526	895	
*	Finanční výsledek hospodaření <i>/(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46))+(-47)/</i>	48	-902	-1 131	
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	381	201	
Q. 1	-splatná	50	381	201	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	1 034	645	
XIII.	Mimořádné výnosy	53	142	166	
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	142	166	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	1 176	811	
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	1 557	1 012	
Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky				Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou	

3.8.3 Cash flow k 31.12.2006

PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH (výkaz cash-flow) ke dni 31.12.2006 (v celých tisících Kč)		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky ABC s.r.o.
Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
P. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období		384
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)		
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	1 415
A. 1	Úpravy o nepeněžní operace	1 467
A. 1 1	Odpisy stálých aktiv a umořování opravné položky k nabytému majetku	958
A. 1 2	Změna stavu opravných položek, rezerv	0
A. 1 3	Zisk z prodeje stálých aktiv	0
A. 1 5	Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky	509
A. *	Čistý peněžní tok z prov.činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami	2 882
A. 2	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	705
A. 2 1	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv	252
A. 2 2	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv	1 372
A. 2 3	Změna stavu zásob	-919
A. **	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	3 587
A. 3	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných	-509
A. 4	Přijaté úroky	0
A. 5	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	-381
A. 6	Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů	142
A. ***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	2 839
Peněžní toky z investiční činnosti		
B. 1	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-516
B. 2	Příjmy z prodeje stálých aktiv	0
B. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-516
Peněžní toky z finančních činností		
C. 1	Dopady změn dlouhodobých, respektive krátkodobých závazků	-200
C. 2 4	Úhrada ztráty spolčníky	-398
C. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	-598
F.	Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků	1 725
R.	Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období	2 109
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou

3.8.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu

<p style="text-align: center;">PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU</p> <p style="text-align: center;">ke dni 31.12.2006 (v celých tisících Kč)</p>					
<p>Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.</p>		<p style="text-align: right;">Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky</p> <p style="text-align: center;">ABC s.r.o.</p>			
		<p style="text-align: right;">Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky</p>			
		Počáteční zůstatek	Zvýšení	Snížení	Konečný zůstatek
A.	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	212	0	0	212
B.	Základní kapitál nezapsaný v obchodním rejstříku	0	0	0	0
C.	Součet A +/- B	212	XX	XX	XX
D.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	0	0	0	0
*	Součet A +/- B +/- D	XX	XX	XX	212
E.	Emisní ážio	0	0	0	0
F.	Rezervní fondy	20	0	0	20
G.	Ostatní fondy ze zisku	0	0	0	0
H.	Kapitálové fondy	1 650	0	0	1 650
I.	Rozdíly z přecenění nezahnuté do hospodářského výsledku	0	0	0	0
J.	Zisk minulých účetních období	2 535	0	1102	1 433
K.	Ztráta minulých účetních období	-1 705	704	0	-1 001
L.	Zisk/ztráta za účetní období po zdanění	XX	1 176	XX	1 176
*	Celkem	2 712	1 176	0	3 490
Okamžik sestavení		Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky		Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou	

3.8.5 Základní údaje Přílohy k účetní uzávěrce k 31.12.2006

Příloha, vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a ve výkazu zisků a ztrát.

Příloha obsahuje též informace:

- o výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti;
- o výši splatných závazků veřejného zdravotního pojištění;
- o výši evidovaných daňových nedoplatků u místně příslušných finančních orgánů.

Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.

Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období. Účetní jednotky mohou uvedené uspořádání a označování a obsahové vymezení a způsoby oceňování změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vyvídací schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.

Účetní jednotky jsou povinny v příloze účetní závěrky [§ 18 odst. 1 písm. c)] vždy uvést informaci o použitých účetních metodách, popřípadě o odchylkách od těchto metod podle odstavce 2 s jejich řádným zdůvodněním a s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky jsou povinny uvést v příloze k účetní závěrce.

4 DOPORUČENÍ A NÁVRHY ŘEŠENÍ

V předchozích kapitolách jsem se zabývala spíše teoretickým základem problematiky IFRS a základními rozdíly ve výkaznictví IFRS a úpravou v České republice. V této kapitole se budu zabývat podrobněji některými problémovými aspekty. Provedu komplexní přepočty a převod pro výstupy účetní závěrky podniku uvedené v kapitole 3.8. Především z důvodu složitosti celé problematiky IFRS se zaměřím na rozdílný přístup k finančnímu leasingu. Protože právě leasing je v různých formách často podniky využíván a přístupy k němu se v obou systémech zásadně odlišují.

4.1 Problematika převodu na IFRS u leasingu

Problematika leasingu je rozebrána ve standardu IAS 17 – *Leasing*, protože je založen na mnoha definicích, uvedu nejdříve některé z nich.

Leasing je dohoda, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb, a to po smluvené období.

Je členěn do těchto kategorií:

Finanční leasing je leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být nakonec převedeno.

U nájemce:

- Při zahájení leasingu nájemce uzná aktivum a závazek plynoucí z finančního leasingu;
- leasingové platby se rozdělí na splátku závazku a finanční náklady;
- předmět leasingu odpisuje nájemce po dobu životnosti aktiva;
- pokud nepřechází na konci vlastnické právo, odepisuje po dobu leasingu.

U pronajímatele:

- Pronajímatel uzná aktivum jako pohledávku ve výši čisté investice do leasingu (současná hodnota minimálních budoucích leasingových plateb, obvykle reálná hodnota);
- leasingové platby jsou rozděleny na hodnotu pohledávky a finanční výnos.

Operativní leasing je jiný než finanční, to znamená, že nepřevádí všechna rizika ekonomické užitky z vlastnictví aktiva.

U nájemce:

- v rozvaze se neobjeví žádné stálé aktivum, pouze časově rozlišené splátky, pokud přichází v úvahu;
- ve výsledovce se splátky rovnoměrně uznávají do nákladů.

U pronajímatele:

- v rozvaze je aktivum, které je předmětem operativního leasingu;
- ve výsledovce jsou odpisy aktiva, přijaté splátky se rovnoměrně uznávají do výnosů;
- prvotní přímé náklady vynaložené pronajímatelem navyšují hodnotu aktiva a odepisují se do nákladů po dobu trvání leasingu.

Zpětný leasing se posoudí buď jako finanční nebo operativní.

Následující tabulka napomáhá k rozpoznání, zda se jedná o operativní nebo finanční leasing.

Tabulka 4.1.1 Znaký vedoucí k rozpoznání finančního leasingu

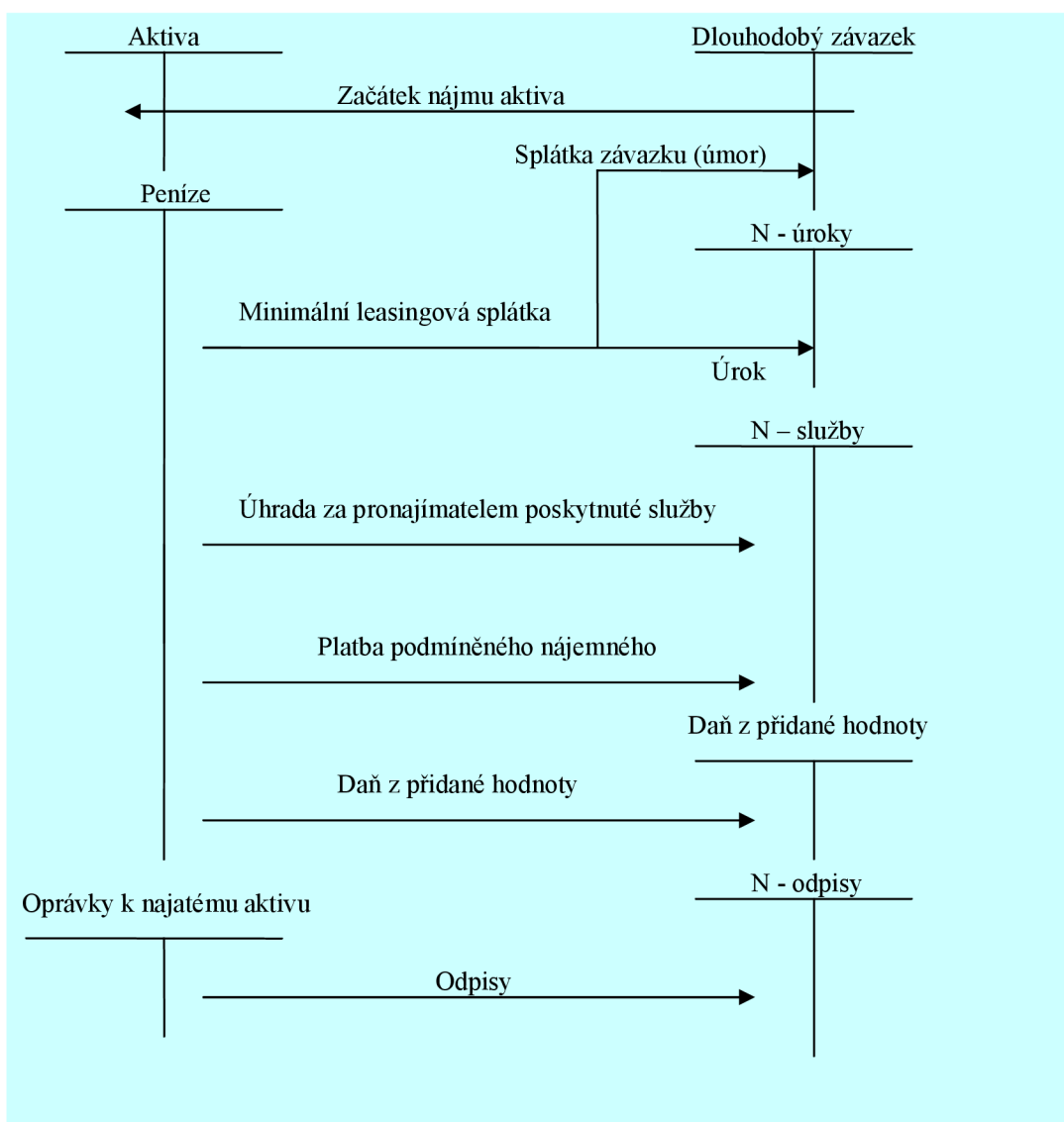
	Finanční leasing	Operativní leasing
Změna vlastnictví na konci leasingu?	ANO	NE
Smlouva obsahuje nákupní opci?	ANO	NE
Doba leasingu kryje podstatnou část životnosti aktiva?	ANO	NE
Současná hodnota minimálních splátek je větší nebo se rovná adekvátní hodnotě aktiva?	ANO	NE
Nájemce nese pronajímateľovy ztráty spojené se zrušením leasingu?	ANO	NE
Zisky či ztráty vlivem pohybu reálné zbytkové hodnoty připadají nájemci?	ANO	NE

Dále podrobněji zmíním pouze otázky související s účtováním finančního leasingu u nájemce.

Podle úpravy IAS 17 – *Leasing* mají být transakce a ostatní události zaúčtovány a vykázány v souladu s podstatou a finanční skutečností a ne jenom v souladu s právní formou. Předmět leasingu je tedy v rozvaze nájemce zachycen jako aktivum a leasingové splátky jako budoucí závazky.

Následující zjednodušené schéma zobrazuje **účetní** zachycení leasingu u nájemce.

Schéma 4.1.1 Účetní zachycení finančního leasingu u nájemce¹³



Vstupní ocenění aktiva a závazku z leasingu

Aktivum i závazek z leasingu je ke dni platnosti leasingové smlouvy oceněn ve **fair value** najatého majetku, pokud je nižší než současná hodnota minimálních leasingových plateb.

¹³ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 339 s. ISBN 80-251-1085-0. str. 132.

Pro určení současné hodnoty minimálních leasingových plateb je nezbytné určit:

- minimální leasingové platby;
- dobu leasingu;
- úrokovou míru.

Minimální leasingové platby jsou takové platby, které má nájemce během doby leasingu uhradit, nebo které mohou být na něm požadovány.¹⁴

Doba leasingu je nevypověditelná doba, po kterou má nájemce dohodnutý nájem aktiva.

Pro určení úrokové míry je možné využít:

- **implicitní úrokovou míru** (interest rate implicit) – jedná se o vnitřní výnosové procento pronajímatele, použije se pokud je možné ji stanovit, je přesnější;
- **přírůstkovou výpůjční úrokovou míru** u nájemce (lessee's incremental borrowing rate of interest) – úroková míra, kterou by nájemce zaplatil u podobného leasingu, nebo pokud by si prostředky vypůjčil za podobných okolností například v bance.

K výpočtu současné hodnoty plateb PV (present value) se využije vzorec:

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

P jednotlivé leasingové platby,

i úroková míra,

n počet plateb.

Odpisování najatého aktiva

Odpisování najatého aktiva se provádí stejným způsobem, jako u jiných aktiv, které podnik vlastní. Doba použitelnosti aktiva se stanovuje podle standardu IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* nebo IAS 38 – *Nehmotná aktiva*. Je-li doba použitelnosti delší než doba trvání leasingu a předpokládá se přechod vlastnictví po skončení leasingu, odepisuje se aktivum po celou dobu použitelnosti.

¹⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 339 s. ISBN 80-251-1085-0. str. 128.

Požadavky na zveřejnění informací

Standard IAS 17 – *Leasing* klade tyto požadavky na zveřejnění informací týkajících se leasingů u nájemce:

- je nutno zveřejnit informace o čisté účetní hodnotě najatých aktiv k rozvahovému dni ke každé třídě aktiv;
- rozlišit časové rozvržení budoucích minimálních leasingových plateb a jejich současné hodnoty k rozvahovému dni;
- uvést podmíněně nájemné vykázané v nákladech za období;
- uvést platby plynoucí ze sub-leasingů;
- obecný popis leasingových smluv.

Shrnutí rozdílů u leasingu

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví dávají přednost ekonomické podstatě věci nad právní podstatou. Česká právní úprava vyžaduje účtování nákladů leasingu po dobu trvání leasingu, kdežto u IFRS se vykazují odpisy za dobu životnosti aktiva, z toho vyplývá rozdílnost hospodářských výsledků. U pronajímatele se dle IFRS úroky počítají efektivní úrokovou mírou, kdežto česká praxe vyazuje úroky lineární metodou.

U nás má přednost vlastnické (právní) hledisko. Účtuje se buď o jednotlivých splátkách, nebo o celkové částce nájemného, která se postupně rozpouští do nákladů (u pronajímatele do výnosů). Majetek má v rozvaze pronajímatel, který jej také odepisuje. Nájemce vyazuje závazky a splátky v podrozvahové evidenci.

Pojmy finanční a operativní leasing se mezi českou legislativou a IFRS také liší. Pronájem předmětu bez následného odkupu najaté věci (bez opce), kdy pronajímaný předmět leasingu se vždy vrací po skončení smlouvy pronajímateli, je považován dle českých předpisů vždy jako operativní leasing a účtují se pouze jednotlivé platby nájmu rovnou do nákladů.

4.2 Tabulky a výpočty převodu leasingu

Společnost v roce 2006 financovala nákup CNC stroje pro výrobu prostřednictvím finančního leasingu s následným odkupem najaté věci. Dle české legislativy je vždy leasing s následným odkupem najaté věci - s opcí na nákup, klasifikován jako finanční

leasing a závazky z finančního leasingu jsou vedeny pouze v podrozvahové evidenci a v příloze účetní závěrky.

Aby byla splněna podmínka standardu **IAS 17 – Leasing**, je třeba předmět leasingu vykázat v rozvaze nájemce. Pro splnění tohoto požadavku je třeba provést následující kroky:

- vypočítat **současnou hodnotu minimálních leasingových splátek**;
- porovnat ji s **reálnou hodnotou majetku**;
- do rozvahy zařadit předmět leasingu v nižší hodnotě z porovnaných částek (současná hodnota minimálních leasingových splátek x reálná hodnota majetku);
- současnou hodnotu splátek **diskontovat při úrokové míře 12% p.a.**, pro výpočet je použita úroková sazba jako při podnikatelském úvěru, protože není známa přírůstková úroková míra, ani implicitní úroková míra;
- do leasingových splátek zahrnout i zůstatkovou kupní cenu aktiva 1000 Kč;
- splátky jsou hrazeny k 1.dni měsíce, proto nebude v tabulce první splátka diskontována;

Tyto kroky zobrazují tabulky v následující podkapitole 4.2.1.

4.2.1 Pomocné tabulky pro výpočty převodu leasingu

Pomocné tabulky zobrazují výpočty diskontu, současnou hodnotu minimálních leasingových splátek, výši úroku a závazku plynoucího z leasingu v průběhu leasingových splátek.

Údaje o leasingu na CNC stroj:

Měsíční nájemné		64400
Doba trvání leasingu	1.7.2006-1.7.2012	48 měsíců
Nájemné rok 2006	6 měsíců	386400
Nájemné rok 2007	12 měsíců	772800
Nájemné rok 2008	12 měsíců	772800
Nájemné rok 2009	12 měsíců	772800
Nájemné rok 2010	6 měsíců	386400
Rok 2012	zůstatková hodnota-opce	1000

Tabulka 4.2.1 Výpočet současné hodnoty splátky pomocí diskontu

č. splátky	měsíc	splátka	diskont	souč.hodnota splátky
1	07/06	64400	1	64400
2	08/06	64400	0,990099	63762
3	09/06	64400	0,980296	63131
4	10/06	64400	0,9705901	62506
5	11/06	64400	0,9609803	61887
6	12/06	64400	0,9514657	61274
7	01/07	64400	0,9420452	60668
8	02/07	64400	0,9327181	60067
9	03/07	64400	0,9234832	59472
10	04/07	64400	0,9143398	58883
11	05/07	64400	0,905287	58300
12	06/07	64400	0,8963237	57723
13	07/07	64400	0,8874492	57152
14	08/07	64400	0,8786626	56586
15	09/07	64400	0,869963	56026
16	10/07	64400	0,8613495	55471
17	11/07	64400	0,8528213	54922
18	12/07	64400	0,8443775	54378
19	01/08	64400	0,8360173	53840
20	02/08	64400	0,8277399	53306
21	03/08	64400	0,8195445	52779
22	04/08	64400	0,8114302	52256
23	05/08	64400	0,8033962	51739
24	06/08	64400	0,7954418	51226
25	07/08	64400	0,7875661	50719
26	08/08	64400	0,7797684	50217
27	09/08	64400	0,772048	49720
28	10/08	64400	0,7644039	49228
29	11/08	64400	0,7568356	48740
30	12/08	64400	0,7493421	48258
31	01/09	64400	0,7419229	47780
32	02/09	64400	0,7345771	47307
33	03/09	64400	0,7273041	46838
34	04/09	64400	0,7201031	46375
35	05/09	64400	0,7129733	45915
36	06/09	64400	0,7059142	45461
37	07/09	64400	0,6989249	45011
38	08/09	64400	0,6920049	44565
39	09/09	64400	0,6851534	44124
40	10/09	64400	0,6783697	43687
41	11/09	64400	0,6716531	43254
42	12/09	64400	0,6650031	42826
43	01/10	64400	0,6584189	42402
44	02/10	64400	0,6518999	41982
45	03/10	64400	0,6454455	41567
46	04/10	64400	0,6390549	41155
47	05/10	64400	0,6327276	40748
48	06/10	64400	0,626463	40344
49	07/10	1000	0,6202604	620
		3092200		2470598

Tabulka 4.2.2 Výpočet úroku a částky snížení závazku z leasingových splátek

č. splátky	měsíc	souč. hodn. závazku	splátka	úrok	částka snížení dluhu	zůstatek závazku
1	07/06	2470598	64400	0	64400	2406198
2	08/06	2406198	64400	24062	40338	2365860
3	09/06	2365860	64400	23659	40741	2325119
4	10/06	2325119	64400	23251	41149	2283970
5	11/06	2283970	64400	22840	41560	2242409
6	12/06	2242409	64400	22424	41976	2200434
7	01/07	2200434	64400	22004	42396	2158038
8	02/07	2158038	64400	21580	42820	2115218
9	03/07	2115218	64400	21152	43248	2071970
10	04/07	2071970	64400	20720	43680	2028290
11	05/07	2028290	64400	20283	44117	1984173
12	06/07	1984173	64400	19842	44558	1939615
13	07/07	1939615	64400	19396	45004	1894611
14	08/07	1894611	64400	18946	45454	1849157
15	09/07	1849157	64400	18492	45908	1803249
16	10/07	1803249	64400	18032	46368	1756881
17	11/07	1756881	64400	17569	46831	1710050
18	12/07	1710050	64400	17100	47300	1662750
19	01/08	1662750	64400	16628	47772	1614978
20	02/08	1614978	64400	16150	48250	1566728
21	03/08	1566728	64400	15667	48733	1517995
22	04/08	1517995	64400	15180	49220	1468775
23	05/08	1468775	64400	14688	49712	1419063
24	06/08	1419063	64400	14191	50209	1368853
25	07/08	1368853	64400	13689	50711	1318142
26	08/08	1318142	64400	13181	51219	1266923
27	09/08	1266923	64400	12669	51731	1215192
28	10/08	1215192	64400	12152	52248	1162944
29	11/08	1162944	64400	11629	52771	1110174
30	12/08	1110174	64400	11102	53298	1056876
31	01/09	1056876	64400	10569	53831	1003044
32	02/09	1003044	64400	10030	54370	948675
33	03/09	948675	64400	9487	54913	893762
34	04/09	893762	64400	8938	55462	838299
35	05/09	838299	64400	8383	56017	782282
36	06/09	782282	64400	7823	56577	725705
37	07/09	725705	64400	7257	57143	668562
38	08/09	668562	64400	6686	57714	610848
39	09/09	610848	64400	6108	58292	552556
40	10/09	552556	64400	5526	58874	493682
41	11/09	493682	64400	4937	59463	434218
42	12/09	434218	64400	4342	60058	374161
43	01/10	374161	64400	3742	60658	313502
44	02/10	313502	64400	3135	61265	252237
45	03/10	252237	64400	2522	61878	190360
46	04/10	190360	64400	1904	62496	127863
47	05/10	127863	64400	1279	63121	64742
48	06/10	64742	64400	648	63752	990
49	07/10	990	1000	10	990	0
			3092200	621602	2470598	

Další údaje a výpočty potřebné k zaúčtování a vykázání leasingu podle IFRS uvádí následující tabulky.

CNC stroje

Nutné údaje pro účtování o leasingu dle IAS/IFRS

Odpisový plán v Kč	
Životnost aktiva 6 let	07/06-06/12
Doba odepisování	72 měsíců
Vstupní cena	2 470 598 Kč
Měsíční odpis	34 314 Kč

Průběh odepisování najatého aktiva:

	odpisy	oprávky	zůstatková cena
rok 2006	205884	205884	2264714
rok 2007	411768	617652	1852946
rok 2008	411768	1029420	1441178
rok 2009	411768	1441188	1029410
rok 2010	411768	1852956	617642
rok 2011	411768	2264724	205874
rok 2012	205874	2470598	0

Rozlišení celkových plateb za leasing na závazek a nákladový úrok:

Celkové platby za leasing	3092200
Splátky závazku	2470598
Rozdíl - nákladový úrok	621602
Splátky závazku za rok 2006	270164
Nákladové úroky za rok 2006	116236

Rozlišení závazku plynoucího z leasingu na krátkodobé a dlouhodobé:

Krátkodobé závazky rok 2006	386400
Krátkodobé závazky rok 2007	772800
Dlouhodobé závazky roky 2008 až 2010	1933000

V účetnictví dle ČÚS bude zaúčtováno za dobu leasingu v Kč:

Na účtu "ostatní služby" je nájemné

rok 2006	386400
rok 2007	772800
rok 2008	772800
rok 2009	772800
rok 2010	386400

Úpravy dle IAS/IFRS v Kč
rok 2006 1. rok užívání majetku

Popis operace	MD	DAL	Účet
Zrušení leasingových splátek		386400	Ostatní služby
Zařazení majetku do užívání	2470598		Dlouhodobý hmotný majetek
Oprávký za rok 2006		205884	Oprávký dlouh. majetku
Odpisy za rok 2006	205884		Odpisy dlouh. majetku
Roční nákladový úrok 2006	116236		Nákladové úroky
Časově rozlišený úrok 2007	235117		Jiné pohledávky krátkodobé
Časově rozlišený úrok 2008	166925		Jiné pohledávky dlouhodobé
Časově rozlišený úrok 2009	90085		Jiné pohledávky dlouhodobé
Časově rozlišený úrok 2010	13239		Jiné pohledávky dlouhodobé
Krátkodobé závazky z leasingu		772800	Krátkodobé závazky z leasingu
Dlouhodobé závazky z leasingu		1933000	Dlouhodobé závazky z leasingu
Celkem přeúčtováno	3298084	3298084	

Přeúčtování změn u leasingu na jednotlivých účtech

Leasing			
022	dlouhodobý majetek	2471	
082	oprávký		206
551	odpisy dlouh. Majetku	206	
518	ostatní služby		386
562	úroky	116	
37801	jiné pohledávky krátkodobé	270	
37802	jiné pohledávky dlouhodobé	235	
37901	jiné závazky krátkodobé		773
37902	jiné závazky dlouhodobé		1933
		3298	3298

Vliv na hospodářský výsledek 2006:

386400 storno nájemného

-205884 roční odpis

-116236 roční úrok

64280 zvýšení HV 2006

4.2.2 Pomocné tabulky pro převody ve výkazech

V tabulce jsou rozebrány veškeré změny, které je třeba zakomponovat do závěrky podle IFRS.

Znaménko + označuje položky, které je třeba přidat a znaménko – ty, které je třeba odebrat. Na tuto tabulku se odkazují i v převodové tabulce v rozvaze a výsledovce.

Tabulka 4.2.3 Změněné položky výkazů

číslo položky	v tisících Kč	Položka rozvahy / výsledovky		částka	vliv na HV běž. období	vliv na vlastní kapitál celkem
		MD	DAL			
	Popis položek přeúčtování a převodů					
	Leasing					
1	+ vklad aktiva	DLOUHODOBÁ AKTIVA		2471		
2	+ oprávky 2006		OPRÁVKY	206		
3	+ odpisy 2006	ODPISY		206	-206	-206
4	- zrušení nájemného 2006		OSTATNÍ SLUŽBY	386	386	386
5	+ nákladové úroky	ÚROKY		116	-116	-116
6	+ ZÁVAZKY z leasingu krátkodobé		JINÉ ZÁVAZKY krátkodobé	773		
7	+ ZÁVAZKY z leasingu dlouhodobé		JINÉ ZÁVAZKY dlouhodobé	1933		
8	+ časově rozlišený úrok do 12 měsíců	JINÉ POHLEDÁVKY krátkodobé		235		
9	+ časově rozlišený úrok nad 12 měsíců	JINÉ POHLEDÁVKY dlouhodobé		270		
	Převod mimořádného výsl. do provozního výsledku					
10	Převod mimořádných výnosů do provozních výnosů	MIMOŘÁDNÉ VÝNOSY	PROVOZNÍ VÝNOSY	142		
	Převod dohadných účtů a časového rozlišení na jiné pohledávky					
11	Převod nákladů příštích období na jiné pohledávky	JINÉ POHLEDÁVKY krátkodobé	Náklady příštích období	302		
12	Převod výnosů příštích období na jiné závazky	JINÉ ZÁVAZKY krátkodobé	Výnosy příštích období	-106		
13	Převod výdajů příštích období na jiné závazky	JINÉ ZÁVAZKY krátkodobé	Výdaje příštích období	260		
14	Vliv na HV převodu na IFRS	HV běžného období	HV běžného období	64	64	-64
15	Vliv na HV převodu na IFRS	SPLATNÁ DAŇ Z PŘÍJMŮ	HV běžného období	15	15	-15

Tabulka 4.2.4 Přepočty změněných položek aktiv v rozvaze

ROZVAHA k 31.12.2006 v tisících Kč	Běžné účetní období			Odkazy z tabulky 4.2.3	Částka převodu	IAS/IFRS
	AKTIVA					
	Brutto	Korekce	Netto			
	28 376	-9 110	19 266			22 036
Dlouhodobý majetek	13 320	-8 788	4 532			6 797
Dlouhodobý nehmotný majetek	436	-333	103			103
Software	383	-280	103			103
Jiný dlouh.nehm.majetek	53	-53	0			0
Dlouhodobý hmotný majetek	12 884	-8 455	4 429			6 694
Pozemky	621	0	621			621
Stavby	2 304	-87	2 217			2 217
Samostatné mov.věci a soubory mov.věcí	9 087	-8 269	818	1+2	2265	3 083
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	99	-99	0			0
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	346	0	346			346
Poskyt. zálohy na dlouh. hmotný majetek	427	0	427			427
Oběžná aktiva	14 754	-322	14 432			15 239
Zásoby	8 714	0	8 714			8 714
Materiál	2 685	0	2 685			2 685
Nedokončená výroba a polotovary	4 205	0	4 205			4 205
Výrobky	1 824	0	1 824			1 824
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	9	270	270
Krátkodobé pohledávky	3 931	-322	3 609			4 146
Pohledávky z obchodních vztahů	3 359	-322	3 037			3 037
Pohledávky za společníky	290	0	290			290
Krátkodobé poskytnuté zálohy	281	0	281			281
Dohadné účty aktivní	0	0	0			0
Jiné pohledávky	1	0	1	8+11	537	538
Finanční majetek	2 109	0	2 109			2 109
Peníze	1 719	0	1 719			1 719
Účty v bankách	390	0	390			390
Časové rozlišení	302	0	302			0
Náklady příštích období	302	0	302	-11	-302	0

Tabulka 4.2.5 Přepočty změněných položek pasiv v rozvaze

ROZVAHA k 31.12.2006 v tisících Kč	Běžné období	Odkazy z tabulky 4.2.3	Částka převodu	IAS/IFRS
PASIVA				
PASIVA CELKEM	19 266			22 036
Vlastní kapitál	3 490			3 539
Základní kapitál	212			212
Základní kapitál	212			212
Kapitálové fondy	1 650			1 650
Emisní ážio	0			0
Ostatní kapitálové fondy	1 650			1 650
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ost.fondy ze zisku	20			20
Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	20			20
Výsledek hospodářeni minulých let	432			432
Nerozdělený zisk minulých let	1 433			1 433
Neuhrazená ztráta minulých let	-1 001			-1 001
Výsledek hospodářeni běžného účetního období (+/-)	1 176	14-15	49	1 225
Cizí zdroje	15 622			18 497
Rezervy	0			0
Ostatní rezervy	0			0
Dlouhodobé závazky	1 300			3 233
Jiné závazky dlouhodobé	1 300	7	1933	3 233
Krátkodobé závazky	8 173			9 115
Závazky z obchodních vztahů	5 606			5 606
Závazky ke společníkům	10			10
Závazky k zaměstnancům	195			195
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	298			298
Stát - daňové závazky a dotace	-4	15	15	11
Krátkodobé přijaté zálohy	2 068			2 068
Jiné závazky krátkodobé	0	6+12+13	927	927
Bankovní úvěry a výpomoci	6 149			6 149
Bankovní úvěry dlouhodobé	2 748			2 748
Bankovní úvěry krátkodobé	3 360			3 360
Krátkodobé finanční výpomoci	41			41
Časové rozlišení	154			0
Výdaje příštích období	260	-13	-260	0
Výnosy příštích období	-106	-12	106	0

Tabulka 4.2.6 Přepočty změněných položek ve výsledovce

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY K 31.12.2006				
v tisících Kč	běžné účetní období	odkazy z předešlé tabulky	částka převodu	IAS/IFRS
Tržby za prodej zboží				0
Náklady vynaložené na prodané zboží				0
Obchodní marže				0
Výkony	29 651			29 651
Výkonová spotřeba	17 751			17 365
Spotřeba materiálu a energie	9 968			9 968
Služby	7 783	-4	-386	7 397
Přidaná hodnota	11 900			12 286
Osobní náklady	9 180			9 180
Mzdové náklady	6 518			6 518
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2 281			2 281
Sociální náklady	381			381
Daně a poplatky	27			27
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	958	3	206	1 164
Tržby z prodeje dlouh.majetku a materiálu	1 680			1 680
Tržby z prodeje materiálu	1 680			1 680
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	1 157			1 157
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	1 157			1 157
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-57			-57
Ostatní provozní výnosy	60	10	142	202
Ostatní provozní náklady	58			58
Provozní výsledek hospodaření	2 317			2 639
Výnosové úroky	0			0
Nákladové úroky	509	5	116	625
Ostatní finanční výnosy	133			133
Ostatní finanční náklady	526			526
Finanční výsledek hospodaření	-902			-1 018
Daň z příjmů za běžnou činnost	381			396
-splatná	381	15	15	396
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	1 034			1 225
Mimořádné výnosy	142	-10	-142	0
Mimořádný výsledek hospodaření	1 592			0
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	1 176			1 225
Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	1 557			1 621

Z převedeného výkazu rozvahy je vidět, že dlouhodobý majetek se zvýšil o hodnotu vloženého majetku na leasing sníženého o oprávkou roku 2006. Došlo k nárůstu hospodářského výsledku v souvislosti se změnou účtování leasingu a ke zvýšení splatné daně z příjmů vyplývající z této změny. Ve výsledovce došlo ke zrušení leasingových splátek v položce služeb a nově se náklady leasingu projevily v řádcích odpisů a nákladových úroků.

4.3 Vliv úprav podle IFRS na hospodářský výsledek běžného období

Vliv úprav podle IFRS na HV běžného období	v tis. Kč
Odúčtování nájemného u leasingu 2006	386
Odpisy předmětu leasingu 2006	-206
Úroky z leasingu 2006	-116
Zvýšený hospodářský výsledek před zdaněním k 31.12.2006	64
Daň z příjmů ze zvýšeného HV k 31.12.2006	15
Zvýšený hospodářský výsledek po zdanění k 31.12.2006	49
Hospodářský výsledek podle ČSÚ	1176
Hospodářský výsledek podle IAS/IFRS	1225

Z uvedeného příkladu převodu účtování leasingu u postupu dle ČSÚ na postup dle IFRS vyplynulo zvýšení hospodářského výsledku běžného období a z toho vyplývající výše splatné daně.

4.4 Vliv úprav podle IFRS na vlastní kapitál

Vliv úprav podle IFRS na vlastní kapitál	v tis. Kč
Výkaz o změnách vlastního kapitálu	
Úpravy ovlivňující hospodářský výsledek běžného období	
Zvýšený hospodářský výsledek před zdaněním k 31.12.2006	64
Daň z příjmů ze zvýšeného HV k 31.12.2006	15
Zvýšený hospodářský výsledek po zdanění k 31.12.2006	49
Vlastní kapitál podle ČSÚ	3490
Vlastní kapitál podle IAS/IFRS	3539

4.5 Výkazy podle IFRS

4.5.1 Rozvaha podle IFRS k 31.12.2006

AKTIVA	2006 Kč	2005 Kč
Dlouhodobá aktiva	7 067	4 974
Budovy, pozemky, zařízení	6 694	4 867
Investice do nemovitostí	0	0
Goodwill	0	0
Jiný nehmotný majetek	103	107
Investice v přidružených společnostech	0	0
Jiné finanční investice k prodeji	0	0
Dlouhodobé pohledávky	270	0
Odložená daňová pohledávka	0	0
Jiné dlouhodobé pohledávky	0	0
Krátkodobá aktiva	14 969	12 342
Zásoby	8 714	7 795
Obchodní a jiné pohledávky	3 037	3 997
Jiná krátkodobá aktiva	1 109	166
Hotovost a peněžní ekvivalenty	2 109	384
Aktiva celkem	22 036	17 316
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY	2006	2005
Vlastní kapitál		
Upsaný kapitál	212	212
Fondy	1670	1670
Nerozdělený zisk/Neuhrazená ztráta	1657	830
Menšinové podíly	0	0
Vlastní kapitál celkem	3539	2712
Dlouhodobé závazky	5981	4706
Dlouhodobé úvěry	2748	3533
Odložená daň	0	0
Jiné dlouhodobé závazky	3233	1173
Dlouhodobé rezervy	0	0
Krátkodobé závazky	12516	9898
Závazky z obchodního styku a jiné závazky	9104	9276
Krátkodobé úvěry	3360	980
Krátkodobá část dlouhodobých úvěrů	41	42
Splatná daň ze zisku	11	-400
Krátkodobé rezervy	0	0
Závazky celkem	18497	14604
Vlastní kapitál a závazky celkem	22036	17316

4.5.2 Výsledovka podle IFRS k 31.12.2006

Výsledovka v tisících Kč	2006	2005
Tržby za prodej zboží	1680	314
Náklady na prodej zboží	1157	302
Ostatní provozní výnosy	202	340
Změny zásob hotov. výrobků a nedokonč. výroby	429	-375
Vlastní výkony a jejich aktivace	29222	34382
Tržby za prodej vlastních služeb	0	0
Nákup služeb	7397	7867
Spotřeba surovin a spotřebního materiálu	9968	14043
Osobní náklady	9180	8527
Odpisy	1164	1096
Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení	0	0
Rozdíl mezi zůstat. cenou a tržbami z prodeje dlouhodobého majetku	0	-222
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní činnosti	57	99
Ostatní náklady	85	1065
Finanční náklady	1151	895
Finanční výnosy	133	269
Výnosy z přidružených společností	0	0
Zisk před zdaněním	1621	1012
Daň ze zisku	396	201
Daň ze zisku odložená	0	0
Zisk po zdanění	1225	811
Přířaditelný:		
většinovým vlastníkům	1225	811
menšinovým vlastníkům		

4.5.3 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu IFRS k 31.12.2006

Výkaz změn vlastního kapitálu k 31.12.2006	přířaditelné většinovým vlastníkům						menšinový podíl	celkem
	základní kapitál	emisní ážio	ostatní fondy	fond přepočtu měn	nerozdělený zisk	celkem		
Počáteční zůstatek k 31.12. 2005	212	0	1670	0	830	2712	X	2712
Změny v účetních pravidlech						0	X	0
Přepočtený zůstatek	0	0	0	0	0	0	X	0
Přebytek z přecenění majetku						0	X	0
Deficit z přecenění finančních investic						0	X	0
Zajištění peněžních toků						0	X	0
Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních majetkových podílů						0	X	0
Daň z položek nevykázaných ve výsledovce						0	X	0
Změny zisku/ztráty za účetní období	0	0	0	0	-398	-398	X	-398
Čistý zisk/ztráta za účetní období ve výsledovce					1225		X	0
Celkové uznané zisky a ztráty za účetní období	0	0	0	0	1225	1225	X	1225
Dividendy						0	X	0
Upsaný základní kapitál						0	X	0
Vydané opce na akcie						0	X	0
Konečný zůstatek k 31.12.2006	212	0	1670	0	2882	3539	X	3539

4.5.4 Výkaz peněžních toků IFRS k 31.12.2006

Cash flow k 31.12.2006		2006
	v tis. Kč	v tis. Kč
peněžní toky z provozních činností		
peněžní příjmy od zákazníků	31331	
peněžní výdaje dodavatelům a zaměstnancům	-28039	
peněžní prostředky tvořené z provozních operací	-249	
placené úroky	-625	
přijaté úroky		
placené daně	-423	
čisté peněžní prostředky z provozních činností		1995
peněžní toky z investičních činností		
čistá platba za dceřiný podnik		
nákup dlouh. hmotných aktiv (pozemků, budov a zařízení)		
výtěžek z prodeje dlouhodobých hmotných aktiv		
přijaté úroky		
přijaté dividendy		
čisté peněžní prostředky z investičních činností		0
peněžní prostředky z financování		
výtěžky z emise akcií vlastního kapitálu		
výtěžky z dlouhodobých výpůjček		
platba závazků z finančního leasingu	-270	
placené dividendy		
čisté peněžní prostředky z financování		-270
čisté zvýšení či snížení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů		1725
peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období		384
peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období		2109

4.6 Přehled zásadních rozdílů IFRS a české legislativy ve výkazech v případě finančního leasingu

Pro správný převod údajů z českého účetnictví za účelem vykazání závěrky podle IFRS je třeba znát nejen všechny účetní standardy, ale i pochopit základní odlišnosti od českých účetních předpisů.

V některých oblastech jsou IFRS naprosto odlišné od českého účetnictví a příkladem toho je právě účtování a vykazování finančního leasingu. Jak již bylo uvedeno v České republice vykazuje předmět leasingu ve svém majetku vždy pronajímatel, který tento majetek také odepisuje, účtuje o pohledávkách v nominální hodnotě za nájemcem a o výnosech z pronájmu. IFRS více respektují ekonomickou podstatu věci, takže nejvýraznějším rozdílem v rámci výkazů je zařazení pronajímaného předmětu leasingu do majetku nájemce a k němu odpovídající výše krátkodobých a dlouhodobých závazků.

Rozlišení závazků na krátkodobé a dlouhodobé vyplývá ze skutečnosti, že doba leasingu je delší než 12 měsíců. Uvedené skutečnosti jsou zobrazeny v rozvaze podniku podle IFRS. V rámci zaúčtování nákladů dochází k účtování o odpisech a úrocích, délka účtování leasingu se řídí dobou použitelnosti aktiva a ne dobou trvání leasingových splátek.

Vzhledem k tomu, že jde pouze o ilustrativní přepočty vztahující se pouze k jedné leasingové smlouvě, i když podnik využívá tohoto způsobu financování ve více případech, nebyl celkový dopad na hospodářský výsledek běžného období a na vlastní kapitál, tak výrazný.

Protože ve výkazech podle IFRS nejsou některé položky českých výkazů vůbec obsaženy, bylo nutné tyto položky rozvahy dle ČSÚ převést. Jedná se o dohadné účty aktivní a pasivní a časové rozlišení, jejichž zůstatky byly převedeny na krátkodobé a dlouhodobé pohledávky a závazky. Ta pasiva, která splňovala definici rezerv dle IFRS, jsou převedena ve výkazu na ostatní rezervy. Takže na změnu celkové výše aktiv a pasiv tyto úpravy neměly vliv, pouze na změnu jejich jednotlivých složek.

IFRS od 1. ledna na rozdíl od české legislativy nevykazuje zvlášť mimořádný hospodářský výsledek, ten je součástí provozní činnosti. Bylo tedy nutné přeúčtovat mimořádné výnosy do provozní činnosti, kam podle IFRS patří.

Při přeúčtování jednotlivých druhů operací jsem musela vždy sledovat zachování bilanční rovnice, aby se aktiva rovnaly pasivům.

5 ZÁVĚR

Ve své práci jsem se zabývala problematikou sestavování účetní závěrky podle Mezinárodní standardů účetního výkaznictví IFRS a snažila jsem se objasnit veškeré úpravy, které jsem udělala, aby byla účetní závěrka vykázána v souladu s těmito standardy.

Nejdříve jsem popsala teoretický základ této oblasti a vysvětlila rozdíly mezi účetní legislativou v ČR a IFRS a poté jsem aplikovala zjištěné poznatky na konkrétním příkladu v praxi.

Rozdíly mezi českou legislativou a standardy IFRS jsou v některých oblastech natolik velké, že vlivem úprav se může mnohonásobně změnit jak hospodářský výsledek tak i vlastní kapitál společnosti. Pro určité IFRS není v české republice legislativa a tedy nejsou ani ekonomicky přípustné.

Proto je pro porovnatelnost finanční situace a výkonnosti firem velice důležité zavedení jednotné úpravy účetnictví ve všech státech.

Vzhledem k rozsahu této problematiky jsem se konkrétněji mohla zabývat jen některými standardy, ve kterých jsou podle mého názoru nejčastější a nejvýraznější změny oproti našim předpisům.

Dopad mezinárodního účetnictví na české podniky bude stále výraznější a včasné řešení problematiky pomůže podnikům získat konkurenční výhodu. Společnosti, které nebudou poskytovat správné a srovnatelné finanční informace založené na IFRS, budou ztrácet důvěru kapitálových a investičních trhů, naopak společnostem vykazujícím podle IFRS tento postup usnadní přístup k finančním zdrojům.

Pro přijetí IFRS v podniku je nutné pochopit jejich koncepci a její základní odlišnosti od českých účetních předpisů a zvyklostí. Standardy IFRS jsou svou podstatou a i obsahem zaměřeny na regulaci účetního výkaznictví a zejména obsáhlé přílohy a ne běžného účtování, proto je velmi obtížné splnit požadavky na účetní závěrku sestavenou dle IFRS, pokud primární účetnictví je vedeno podle ČÚS. Mezi českými předpisy pro účtování a IFRS existuje bohužel mnoho podstatných rozdílů vyplývajících z toho, že české účetnictví je do značné míry orientováno na daně, zatímco standardy IFRS se snaží o poctivé a co nejvěrnější zobrazení skutečného stavu v podniku.

Jak jsem uvedla ve stávající české legislativě nedošlo k oddělení účetnictví a daní. Daňový základ pro potřeby daně z příjmů vychází nadále z hospodářského výsledku vyčísleného v účetnictví, které ovlivňují české účetní předpisy. Tato situace je dlouhodobě nevyhovující, protože podniky, kterým Zákon o účetnictví (§ 19 odst.9 a § 23 a odst. 1 a 2) přímo nařizuje vykazovat primárně podle IFRS, musí nadále zjišťovat hospodářský výsledek podle české právní úpravy (§ 23 odst. 2 písm. a) Zákona o daních z příjmů).

Podmínky pro podniky, které nemusí, ale chtějí dobrovolně implementovat IFRS, český zákon o účetnictví neřeší. Tyto společnosti se tedy také dostávají do nepříjemné situace, nejsou sice emitentem cenných papírů obchodovaných na burze, ale může jim být jejich mateřská společnost. Své statutární účetnictví musí provádět dle Českých účetních standardů, ale výkaznictví pro akcionáře a pro sestavení konsolidované závěrky mateřské společnosti potřebují zpracovat i podle IFRS.

Cílovým řešením by mělo být, vytvoření koncepčně zcela nového zákona o daních z příjmů včetně rozdělení stávajícího jednoho zákona na samostatný zákon o daních z příjmů fyzických osob a dani ze zisku právnických osob. Nově vytvořený zákon o dani ze zisku právnických osob by měl specifikovat samostatně a nezávisle na účetní regulaci daňový základ tak, aby jakékoliv změny v účetní regulaci, použitý systém účtování a účetního výkaznictví a jeho změny nijak takto specifikovaný daňový základ neovlivňovaly. Takto by byla plně splněna nynější povinnost společností vykazovat dle IFRS a vyčíslit svůj daňový základ podle české úpravy a výrazně by ulehčila těmto podnikům stávající nevhodnou implementaci IFRS v zákonech.

Pokud IASB přijme standard pro účetní výkaznictví malých a středních podniků IFRS SME je nutné i pro ČR provést radikální změnu zákona o účetnictví. Novému zákonu by mělo příslušet pouze stanovit, která kategorie firem je povinna vykazovat podle úplného souboru IFRS nebo podle IFRS SME, v případě jaké povinnosti mají velmi malé firmy, pokud jim bude uloženo vést účetnictví. Těm by ale mělo být umožněno buď vést aktuální účetnictví ve velmi zjednodušené podobě s důrazem na peněžní toky nebo vést zjednodušenou daňovou evidenci. Právě těmto firmám se bude muset věnovat při rozhodování zvýšená pozornost, protože v žádné jiné zemi v Evropské unii nemají

drobní živnostníci na ekonomiku země takový vliv. Podle statistiky Eurostatu stojí česká ekonomika na malých živnostnících, například firmy do 9 zaměstnanců se na celkovém počtu podniků podílejí více než 95%.

Změny v národní jurisdikci si vyžádají nepochybně náročnou přípravu zahrnující řadu analýz a expertíz. Ještě obtížnější bude aplikovat tyto změny v praxi, bude nutné všeobecné přijetí filozofie Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Bude nutná dlouhodobá příprava, protože jde o naprostou změnu dosavadního účetního myšlení.

Globalizace a rozvoj mezinárodního kapitálového trhu, vývoj nových informačních technologií a růst nadnárodních společností, to vše vyvolává potřebu celosvětově uznávaných účetních norem. V praxi to znamená pro získání kvalitních ekonomických informací účetní případy stejně **OCEŇOVAT, ÚČTOVAT a VYKAZOVAT**. Pokud bude v České republice k harmonizaci účetnictví a vykazování plně využito Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, podaří se dosáhnout stavu, kdy budou informace obsažené v účetní závěrce srozumitelné, relevantní, spolehlivé a srovnatelné.

Seznam zkratek

ČSÚ	České účetní standardy
EU	Evropská unie European Union
EFRAG	Rada pro evropské finanční reportování European Financial Reporting Advisory Group
FASB	Rada pro standardy finančního účetnictví US GAAP Financial Accounting Standards Board
IAS	Mezinárodní účetní standardy International Accounting Standards
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy International Accounting Standards Board
IASC	Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů International Accounting Standards Committee
IASCF	Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy International Accounting Standard Committee Foundation
IFAC	Mezinárodní federace účetních International Federation of Accountants
IFRIC	Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví International Financial Reporting Standards
IOSCO	Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry International Organization of Securities Commissions
SAC	Poradní sbor Standards Advisory Council
SIC	Stálý interpretační výbor Standing Interpretations Committee
SME	„malé a střední podniky“ Small and Medium-Sized Enterprise
US GAAP	Americké všeobecně uznávané účetní zásady General Accepted Accounting Principles

Seznam tabulek

Tabulka 2.3.1	Postup tvorby standardů	18
Tabulka 2.3.2	Seznam aktuálních standardů s českým i anglickým názvem	19
Tabulka 2.3.3	Seznam aktuálních interpretací	21
Tabulka 3.1.1	Možná varianta rozvahy dle IFRS	31
Tabulka 3.1.2	Výsledovka – druhové členění	34
Tabulka 3.1.3	Výsledovka – účelové členění	35
Tabulka 3.1.4	Výkaz změn vlastního kapitálu	36
Tabulka 3.1.5	Zařazení úroků a dividend podle činností do výkazu peněžních toků	40
Tabulka 3.1.6	Výkaz peněžních toků sestavený přímou metodou	41
Tabulka 3.1.7	Výkaz peněžních toků sestavený nepřímou metodou	42
Tabulka 3.3.1	Některé rozdíly problematiky mezi českou úpravou a IFRS	46
Tabulka 3.4.1	Náklady na pořízení zásob	48
Tabulka 3.6.1	Obsah připravovaného standardu pro malé a střední podniky	67
Tabulka 4.1.1	Znaky vedoucí k rozpoznání finančního leasingu	77
Tabulka 4.2.1	Výpočet současné hodnoty splátky pomocí diskontu	82
Tabulka 4.2.2	Výpočet úroku a částky snížení závazku z leasingových splátek	83
Tabulka 4.2.3	Změněné položky výkazů	87
Tabulka 4.2.4	Přepočty změněných položek aktiv v rozvaze	88
Tabulka 4.2.5	Přepočty změněných položek pasiv v rozvaze	89
Tabulka 4.2.6	Přepočty změněných položek ve výsledovce	90

Seznam schémat

Schéma 3.4.1.	Původ nehmotných aktiv	54
Schéma 3.5.1	Konverze na úrovni účetních výkazů	63
Schéma 3.5.2	Konverze na úrovni zůstatků účtů v obrátové předvaze	64
Schéma 3.5.3	Konverze na úrovni transakcí v paralelních hlavních knihách	65
Schéma 4.1.1	Účetní zachycení finančního leasingu u nájemce	78

Seznam použité literatury

- [1] BARTKOVÁ, Hana; PASEKOVÁ, Marie. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: VŠB-Technická univerzita Ostrava, 2006. 170 s. ISBN 80-248-1181-2.
- [3] HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS: Příklady a případové studie* 1.vydání. Praha: Alfa Publishing, 2006. 176 s. ISBN 80-86851-49-4.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 339 s. ISBN 80-251-1085-0.
- [4] JANOUŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [IAS/IFRS] Cvičné příklady*. Praha : Institut svazu účetních, 2006. 150 s. ISBN 80-86716-27-9.
- [5] JANOUŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví : Cvičné příklady*. Praha : Institut Svazu účetních, 2004. 76 s. ISBN 80-86716-20-1.
- [6] KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.
- [7] KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 4. vyd. Praha: Polygon, 2003. 536 s. ISBN 80-7273-090-8.
- [8] KRUPOVÁ, Lenka. *IAS v příkladech : I. díl*. 1. vyd. Praha : VOX a.s., 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
- [9] KRUPOVÁ, Lenka; VAŠEK, Libor; ČERNÝ, Michal. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha : VOX - Zdenka Vostrovská , 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2.
- [10] KŘÍŽ, Petr a kol.: *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretaci k 1.lednu 2005*. Praha: Svaz účetních, 2005. 2249 s. ISBN: 1-904230-79-2.
- [11] KŘÍŽ, Petr a kol.: *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2006 včetně Mezinárodních účetních standardů IAS a Interpretaci k 1.lednu 2006*. Praha: Svaz účetních, 2006. 2213 s. ISBN: 80-239-7171-9 .
- [12] LOJA, Radka; VOJÁČKOVÁ Helena. *Účetní závěrky podle IFRS se zaměřením na majetek*. 1. vyd. Praha : BILANCE, 2005. 325 s. ISBN 80-86371-48-4.
- [13] MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví IFRS, US GAAP 1.díl*. 3.vyd. LINDE Praha a.s., 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2.
- [14] PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi*. 1.vyd. Praha: Grada, 2005. 198 s. ISBN 80-247-1608-9.

[15] ŠRÁMKOVÁ, Alice. *IAS/IFRS* Praha : Institut Svazu účetních, 2006. 432 s. ISBN 80-86716-28-7.

[16] ŠRÁMKOVÁ, Alice; JANOUŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví* Praha : Institut Svazu účetních, 2004. 291 s. ISBN 80-86716-09-0.

Sborník

[17] MEJZLÍK, Ladislav. Jak postupovat při konverzi české účetní závěrky na IFRS. In Strouhal, J. *Účetní výkaznictví v ČR a implementace IFRS do výuky: sborník 5.ročníku Pedagogické konference*, Praha, Oeconomia, 2005, s. 6-19. ISBN 80-245-0937-7.

[18] OTRUSINOVÁ, Marie; PASEKOVÁ, Marie. Harmonizace účetního výkaznictví v mezinárodním měřítku a její implementace do výuky. In Strouhal, J. *Účetní výkaznictví v ČR a implementace IFRS do výuky: sborník 5.ročníku Pedagogické konference*, Praha, Oeconomia, 2005, s. 153-156. ISBN 80-245-0937-7.

časopisy

[19] *Daně a účetnictví*. LexisNexis CZ, s.r.o. 2006, roč. 3, č. 9. Praha : 2006- . ISSN 1801-6006.

[20] *Daně a účetnictví bez chyb pokut a penále*. Poradce s.r.o., 2006- , roč. 7, č. 4. Český Těšín: 2006- . ISSN 1214-522X.

[21] *Účetnictví v praxi*. Aspi, a.s. 2005- , roč. 9, č. 4- . Praha : 2005- . ISSN 1211-7307.

internetové zdroje

[22] <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/> odkaz na českou úpravu účetnictví

[23] <http://www.iasplus.com/interps/interps.htm> seznam všech interpretací

[24] <http://www.iasplus.com/standard/standard.htm> seznam všech standardů

[25] http://www.gaap.cz/index.php?ln=1&tm=13&om=142&z_id=i_main_c