

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o.

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

PŘEVOD ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PRAVIDEL NA IFRS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Kateřina KOLÁŘOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Martina JANOUŠKOVÁ**

Znojmo, 2011

Prohlášení

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma Převod účetní závěrky podle českých účetních pravidel na IFRS jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Praze dne 2.5.2011

.....
Kateřina KOLÁŘOVÁ

Poděkování:

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Martině Janouškové, FCCA za odborné připomínky a cenné rady, kterými přispěla k vypracování mé bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat manažerce účetního oddělení firmy ASB Prague s.r.o. Ing. Kateřině Novákové, ACCA za její čas, ochotu a poskytnutí podkladů pro vypracování této bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor **Kateřina KOLÁŘOVÁ**
Bakalářský studijní program **Ekonomika a management**
Obor **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název: **Převod účetní závěrky podle českých účetních pravidel
na IFRS**

Název (v angličtině): **Conversion of financial statements prepared in accordance with Czech
accounting principles to IFRS**

Zásady pro vypracování:

Cílem této bakalářské práce je porovnat způsob sestavení účetní závěrky české společnosti podle českých účetních pravidel a podle IFRS, zdůraznit hlavní rozdíly mezi nimi a předvést konverzi na konkrétním příkladu z praxe.

1. Prostudování odborné české i zahraniční literatury se vztahem ke zvolenému tématu.
2. Teoretický popis postupů zpracování účetní závěrky vycházející z právní úpravy České republiky a popis požadavků kladených na účetní závěrku mezinárodními účetními standardy.
3. Na příkladu z praxe ukázat převod účetní závěrky podle českých pravidel a podle IFRS a provést analýzu hlavních rozdílů mezi těmito dvěma účetními systémy.

Rozsah práce: 50

Seznam odborné literatury:

1. BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha : ASPI, 2008, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
2. DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. vyd. Brno : Computer Press, 2008. 327 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
3. KRUPOVÁ, L.; VAŠEK, L.; ČERNÝ, M. R. IAS/IFRS : Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha : I. VOX - Nakladatelství, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
4. PricewaterhouseCoopers. International Financial Reporting Standards. Pocket Guide - 2010. [online]. listopad 2010, [cit. 2010-25-11]. Dostupné z WWW: <http://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/Pocket_guide_2010_FINAL.pdf>.

Datum zadání bakalářské práce: červen 2010

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2011

L. S.


Kateřina KOLÁŘOVÁ
autor


Ing. Martina JANOUŠKOVÁ
vedoucí bakalářské práce


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

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá porovnáním účetních výkazů sestavených podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví a české legislativy. Práce je rozdělena do dvou částí, na teoretickou a praktickou. Teoretická část popisuje historický vývoj IFRS, jejich strukturu a základní charakteristiky účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS. Velká část je věnována koncepčnímu rámci IFRS. Dále popisuje požadavky české legislativy na účetní závěrku a porovnává rozdíly. V praktické části jsou pak na příkladu společnosti Obchodní centrum Čestlice s.r.o. řešeny konkrétní problémy při převodu českých výkazů na výkazy v souladu s IFRS.

Klíčová slova

IFRS, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, České účetní standardy, účetní výkazy, účetní závěrka, rozvaha, výsledovka, koncepční rámec IFRS.

Abstract

This Bachelor theses compares financial statements prepared in accordance with Czech accounting principles to financial statements prepared in accordance with IFRS. The theses is divided into theoretical and practical part. Theoretical part deals with historical evolution of IFRSs, their structure and describes basic characteristic of financial statements according to IFRS. Description of the Conceptual framework of IFRS is important item in this part. Thereinafter it describes financial statements prepared in accordance with Czech accounting legislation and compares the differences. Practical part solves individual issues in Obchodní centrum Čestlice s.r.o. company during financial statements conversion.

Keywords

IFRS, International Standard of Financial Reporting, Czech accounting standards, financial statements, balance sheet, profit and loss account, Conceptual framework of IFRS.

OBSAH

1.	ÚVOD	8
2.	CÍL PRÁCE A METODIKA	9
3.	TEORETICKÁ ČÁST	10
3.1.	REGULACE ÚČETNICTVÍ	10
3.1.1.	Regulace světového účetnictví.....	10
3.1.2.	Regulace českého účetnictví.....	11
3.2.	HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	11
3.2.1.	Harmonizace účetnictví v České republice.....	11
3.2.2.	Harmonizace světového účetnictví	12
3.3.	STRUKTURA IFRS	13
3.4.	KONCEPČNÍ RÁMEC IFRS	14
3.4.1.	Uživatelé účetní závěrky a jejich informační potřeby:	14
3.4.2.	Cíle účetní závěrky	14
3.4.3.	Základní předpoklady sestavení závěrky	14
3.5.	KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ZÁVĚRKY PODLE IFRS	15
3.5.1.	Koncepty oceňování	16
3.5.2.	Pojetí kapitálu a uchování kapitálu.....	17
3.6.	ZÁKLADNÍ PRVKY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE IFRS	17
3.6.1.	Základní prvky rozvahy	17
3.6.2.	Základní prvky výsledovky	18
3.7.	SOUČÁSTI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE IFRS (IAS 1).....	19
3.7.1.	Rozvaha (Výkaz o finanční situaci).....	19
3.7.2.	Výsledovka (Výkaz o úplném výsledku).....	20
3.7.3.	Výkaz změn vlastního kapitálu.....	21
3.7.4.	Výkaz o peněžních tocích	21
3.7.5.	Komentář (příloha, poznámky) k výkazům	22
3.8.	KONCEPČNÍ RÁMEC ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE	23
3.9.	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE ČESKÝCH PŘEDPISŮ.....	23
3.9.1.	Součásti účetní závěrky	23
3.9.2.	Povinnost ověření účetní závěrky auditorem.....	24
3.9.3.	Rozvahový den	24
3.9.4.	Výroční zpráva.....	25
3.9.5.	Oceňovací základny v ČR.....	26
3.9.6.	Rozvaha	26
3.9.7.	Výkaz zisku a ztráty.....	26

3.9.8.	Přehled o peněžních tocích	27
3.10.	IFRS 1 – PRVNÍ PŘIJETÍ IFRS	27
4.	PRAKTICKÁ ČÁST	28
4.1.	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	28
4.2.	KONVERZE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PRAVIDEL NA IFRS	29
4.2.1.	Možnosti konverze.....	30
4.3.	ÚČETNÍ PRAVIDLA UPLATŇOVANÁ VE SPOLEČNOSTI – POPIS A POROVNÁNÍ ROZDÍLŮ	31
4.3.1.	Dlouhodobá hmotná aktiva	31
4.3.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek podle IFRS.....	32
4.3.1.2	Porovnání českých a mezinárodních standardů	33
4.3.1.3	Úprava výkazů	34
4.3.2.	Pohledávky z obchodního styku	36
4.3.3.	Zajišťovací účetnictví	38
4.3.4.	Výnosy	39
4.3.5.	Náklady	43
4.3.6.	Cizí měny a kurzové rozdíly	44
4.3.7.	Leasing.....	48
4.3.7.1	Leasing podle ČÚS	48
4.3.7.2	Leasing podle IFRS	49
4.3.7.3	Úprava výkazů	50
4.3.8.	Odložená daň z příjmů.....	52
4.3.8.1	Odložená daň z hlediska IFRS a porovnání s českou právní úpravou ..	52
4.3.8.2	Výpočet odložené daně pro výkazy dle IFRS	53
5.	ZÁVĚR	55
6.	POUŽITÉ ZDROJE	57
6.1.	Odborná literatura	57
6.2.	Elektronické zdroje	57
6.3.	Odborné práce	58
6.4.	Právní předpisy.....	59
6.5.	Ostatní materiály	59
	SEZNAM PŘÍLOH.....	59

1. ÚVOD

Slovo globalizace je v dnešní době již všedním pojmem, dalo by se říci, že až banálním. Přesto právě globalizace bude účetním v České republice ještě dlouhou dobu přinášet řadu novinek a změn. Světové trhy se neustále sbližují a pro porovnání ekonomických informací v mezinárodním obchodě vyvstala nutnost vzájemně měřitelných ukazatelů. K původním zavedeným ekonomikám vyspělých zemí se začínají přidávat nové, rychle rostoucí trhy, které se musí snažit přizpůsobit ostatním, a koncept jednotného globálního účetnictví tak získává nový rozměr.

Česká republika je, díky své jedinečné zeměpisné poloze, ideálním místem pro zahraniční investice ve všech oborech. Mnoho firem tak potřebuje zkušené účetní, schopné zajistit jak správnost účetnictví dle českých předpisů, tak i transformaci výkazů pro zahraniční vlastníky podle světově uznávaných standardů.

Svou práci jsem se rozhodla zaměřit směrem k mezinárodním účetním standardům, protože podle mého názoru bude alespoň základní znalost Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS pro výkon povolání účetní v dohledné době naprosto nezbytná.

V České republice zatím není mnoho společností, které musí účetnictví dle IFRS vést povinně. Jedná se pouze o společnosti, které mají tuto povinnost vymezenou legislativní úpravou. Pražská burza se co do počtu obchodovatelných titulů a uskutečněných obchodů nedá srovnávat se světovými obchodními středisky, které vznik jednotných standardů vykazování podnítily. Nesrovnatelně více je ale společností, účtujících podle českých standardů, které své výkazy musí převádět pro zahraniční vlastníky, ať již dle IFRS, tak i dle US GAAP.

Vzdělání a kvalifikace příslušných pracovníků je tak v této oblasti naprosto klíčová a doufám, že tato práce pomůže případným dalším studentům k základní orientaci v dané problematice.

2. CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem mé práce je poskytnout čtenáři srovnání českých a mezinárodních standardů na úrovni účetních výkazů.

V průběhu práce jsou použity kvalitativní metody zkoumání. Vzhledem k rozsáhlosti problematiky se v teoretické části soustředím na rozdílné pojetí účetních závěrek podle českých a mezinárodních účetních standardů, příslušné jednotlivé standardy rozebírám až v praktické části.

Po prvotním seznámení se stručnou historií regulace světového účetnictví světových standardů zmiňuji vývoj jeho harmonizace až do současné doby. V dalších kapitolách rozebírám za pomoci odborné literatury principy a hlavní myšlenky koncepčních rámců IFRS a českých standardů. Po seznámení s hlavními zásadami sestavení účetních výkazů podle IFRS uvádím přehled základních pravidel pro sestavení dle českých účetních předpisů.

V praktické části se pak již zabývám konkrétními rozdíly, vznikajícími ve společnosti Obchodní centrum Čestlice s.r.o. Soustředím se na oblasti, ve kterých se vykazování finančních výsledků liší z hlediska české právní úpravy a IFRS.

Cennými podklady pro mou práci byly interní materiály společnosti, rady reportingového specialisty i vlastní zkušenost s účtováním uvedené společnosti.

3. TEORETICKÁ ČÁST

3.1. REGULACE ÚČETNICTVÍ

3.1.1. Regulace světového účetnictví

Potřeba regulace účetnictví vznikla v době Velké průmyslové revoluce, kdy se s růstem podniků a vznikem nové formy podnikání – akciové společnosti - oddělily osoby vlastníka a manažera a bylo třeba chránit zájmy vlastníků (MÜLLEROVÁ, 2007).

V současné době je světové účetnictví regulováno dvěma ucelenými sadami standardů finančního výkaznictví, které nesou označení US GAAP¹ a IFRS². US GAAP jsou starší, a díky vývoji americké ekonomiky nejpodrobněji propracované. Začaly vznikat po krachu burz cenných papírů v 30. letech 20. století, kdy zřetelně vyvstala potřeba dohledu nad správností účetních výkazů, zejména pro firmy kótované na burze cenných papírů (KOVANICOVÁ, et al., 1998).

Základ IFRS byl položen v Londýně roce 1973, kdy vznikla soukromá instituce IASC³, která si jako hlavní cíl vytyčila vypracovat ucelený, celosvětově akceptovaný soubor účetních standardů. Jejimi členy jsou profesní organizace účetních a auditorů z různých států světa. IASC je dobrovolnou organizací a země přijímají její normy a doporučení dle vlastního uvážení (KOVANICOVÁ, 2004a).

IFRS stále obsahují mnoho standardů známých pod starším názvem IAS⁴ a proto se ještě setkáváme se souhrnným označením IAS/IFRS. Protože IAS byly vydávány

¹ GAAP: Generally Accepted Accounting Principles – Všeobecně uznávaná účetní pravidla.

² IFRS: International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního (nebo také finančního) výkaznictví.

³ IASC: The International Accounting Standards Committee – Výbor pro mezinárodní účetní standardy. V roce 2001 přeměněn v IASB: The International Accounting Standards Board – Rada pro mezinárodní účetní standardy.

⁴ IAS: International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy.

v letech 1973 až 2002, budu již v dalším textu pro souhrnné označení standardů používat pouze termín IFRS, který lépe vystihuje skutečnost, že jde o standardy účetního výkaznictví a nikoliv standardy účtování (KOVANICOVÁ, 2004a).

3.1.2. Regulace českého účetnictví

Účetnictví v České republice je stále podřízeno daňovým hlediskům a v případě podnikatelských subjektů regulováno následujícími právními normami:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník,
- Vyhláška č. 500/202 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví,
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Regulace účetnictví v České republice je úzce spjata s členstvím v EU a postupující harmonizací právních předpisů jednotlivých členských států. Podrobněji viz následující kapitola 3.2.1.

3.2. HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

3.2.1. Harmonizace účetnictví v České republice

Jako člen Evropské unie zapracovává Česká republika do své národní legislativy směrnice a nařízení ES, která jsou závazná pro všechny členské státy. Harmonizaci účetnictví upravují tři směrnice (direktivy) EU:

- Čtvrtá směrnice, obsahující úpravu ročních účetních výkazů velkých a středních kapitálových společností. Obecným základem účetnictví zemí EU jsou všeobecně uznávané účetní zásady, které tvoří ideový základ účetních výkazů.
- Sedmá směrnice, upravující výkazy seskupení podniků, tedy tzv. konsolidované účetní výkazy – mateřský podnik musí sestavovat účetní výkazy za celou skupinu.

- Osmá směrnice, pojednávající o kvalifikaci osob, autorizovaných k ověřování účetních výrazů, tedy auditorů.

Nařízením Evropské unie musí od roku 2005 podniky, emitující cenné papíry na kapitálových trzích EU, vést a sestavovat konsolidované účetní závěrky podle IFRS. Ostatní účetní jednotky tak mohou činit buď na základě požadavků jednotlivých národních legislativ, nebo dobrovolně. V praxi pak vyvstává problém, jak vést účetní evidenci dle specifické národní legislativy a zároveň vykazovat dle IFRS.

Používá se buď převodových můstků, kdy se transakce vykazované v souladu s českými zákony převádí na výsledky pro IFRS. Nebo je možno zároveň vést dva odlišné účetní systémy, pro české a IFRS účely. V obou případech jde o náročnou činnost, vyžadující technické i kvalifikované lidské zdroje (KOVANICOVÁ, 2004a).

3.2.2. Harmonizace světového účetnictví

Ani dlouhou dobu zdokonalované US GAAP nepomohly zabránit krachu společnosti Enron v letech 2001/2002, způsobeném falšováním účetních výkazů, ačkoli byla kótována na americké burze (KOVANICOVÁ, 2004b). Obchodování na světové burze ale potřebu po jednotném systému platných norem vyvolává, a proto se do popředí zájmu odborné veřejnosti dostaly IFRS. V současné době probíhá jejich celosvětové postupné přijímání.

Mnoho zemí IFRS již používá, další je plánují přijmout v nejbližších letech. Konkrétně se jedná například o Koreu, Indii, Japonsko, většinu Jižní a Střední Ameriky a Kanadu. Klíčovou zemí jsou Spojené státy americké, kde je přibližné datum přijetí IFRS stanoveno na rok 2016. Do té doby pokračuje konvergence US GAAP a IFRS (PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2010).

Protože US GAAP jsou časem tak podrobně propracovány, mohou být někdy příliš složité. Tehdy je jednodušší nahlédnout, jak určitý problém řeší IFRS, které obsahují obecný a stručný popis. Naopak při potřebně detailnějšího návodu při sestavování výkazů dle IFRS se můžeme inspirovat podrobným návodem v US GAAP.

US GAAP jsou ovšem speciálně vytvořeny pro americký trh, zatímco IFRS musí poskytovat věrný a poctivý obraz o podniku v mnoha rozličných zemích. Harmonizace

účetnictví tedy primárně vyžaduje stejnou vymahatelnost práva, finanční vyspělost a vysokou úroveň řízení a správy podniků (KOVANICOVÁ, 2004a).

3.3. STRUKTURA IFRS

Struktura IFRS sestává z následujících částí:

- **Úvod** - Definuje účel IFRS, popisuje řídicí orgány Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a jejich pracovní program. Obsahuje stanovy Nadace IASC (IASCF).
- **Předmluva** - Stanovuje jako cíl IASB vytvoření účetních standardů, které budou celosvětově sloužit k prezentaci kvalitních, transparentních a srovnatelných informací v účetním výkaznictví, pracovat na jejich neustálém zdokonalování a propagovat jejich celosvětové přijetí a dodržování.
- **Koncepční rámec IFRS** - Koncepční rámec je základním teoretickým východiskem IFRS. Není účetním standardem, ale souhrnem obecně platných principů, které jsou východiskem pro sestavování účetních výkazů. Základním účelem Koncepčního rámce je pomáhat účetním profesionálům při sestavování výkazů, národním institucím při vytváření účetních standardů, uživatelům účetních výkazů při interpretaci informací obsažených ve výkazech i auditorům při jejich kontrole.
- **Účetní standardy (IAS/IFRS)** - IASB (dříve IASC) vydaly kolem 50 standardů, které se zabývají podstatnou částí problematiky ovlivňující věcnou náplň účetních výkazů. Některé dřívější standardy jsou revidovány, některé rušeny a nahrazovány jinými. Přehled platných IFRS je uveden v příloze č. 1.
- **Interpretace standardů (SIC/IFRIC)** - Dříve vydané interpretace byly vydávány pod názvem SIC, nyní jako IFRIC. Jejich úkolem je včasná tvorba pravidel, která budou reagovat na nové účetní problémy, které nejsou ošetřeny přímo ve standardech. Cílem je, aby nedošlo k nevhodné nebo kontroverzní interpretaci (BOHUŠOVÁ, 2008). Přehled platných interpretací je uveden v příloze č. 2.

3.4. KONCEPČNÍ RÁMEC IFRS

3.4.1. Uživatelé účetní závěrky a jejich informační potřeby:

- Investoři – jejich zájmem je přehled o řízení podniku, jeho stabilitě, likviditě a zisku, aby měli jistotu, že jejich peníze jsou dobře uloženy (např. akcionáři, držitelé úvěrových cenných papírů firmy, potenciální investoři).
- Obchodní partneři – dodavatele i odběratele (zákazníky) zajímá schopnost hradit závazky.
- Zaměstnanci – zajímají se o informace z hlediska jistoty zaměstnání, mzdové a sociální perspektivy.
- Stát – pro statistické účely, daňové účely aj.
- Veřejnost – pro získání přehledu o trendech a vývojových tendencích v prosperitě účetní jednotky (BOHUŠOVÁ, 2008).

3.4.2. Cíle účetní závěrky

Cílem účetní závěrky je informovat o:

- Finanční pozici podniku, která je ovlivněna strukturou aktiv a zdrojů, likviditou a solventností. Tuto informaci podává rozvaha/výkaz o finanční situaci.
- Výkonnosti podniku, která se měří pomocí ziskovosti. Hlavním zdrojem informací je výsledovka/výkaz o úplném výsledku hospodaření.
- Změnách ve finanční pozici, tj. schopnosti podniku vytvářet peněžní prostředky. Potřebné informace najdeme ve výkazu o peněžních tocích a výkazu o změnách vlastního kapitálu.

3.4.3. Základní předpoklady sestavení závěrky

- Akruální báze (věcná a časová souvislost) – transakce a jiné události, které mají pro podnik peněžní důsledky, se v účetnictví uznávají v době, kdy se udály (obvykle

k datu transakce s třetí osobou), nikoli až v době, kdy je za ně přijata nebo uhrazena ekvivalentní částka peněz. Transakce jsou vykázány v obdobích, k nimž se vztahují (KOVANICOVÁ, 2005).

- Předpoklad trvání účetní jednotky (trvání podniku) – finanční výkazy se normálně připravují za předpokladu, že podnik nadále existuje a že bude i v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti. Dá se tudíž předpokládat, že podnik nemá ani záměr, ani není nucen likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah svých operací; jestliže takový záměr nebo taková nutnost existují, musí být výkazy sestaveny na odlišné bázi a tato báze musí být zveřejněna.
- Periodicita vykazování - minimálně jednou za dílčí účetní období (hospodářský/kalendářní rok).
- Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti (věrné zobrazení) – věrným zobrazením je myšleno jednak nepředpojaté, objektivní zobrazení (fair presentation), jednak cílový stav, jímž je věrný a pravdivý obraz (fair and true view). Toho je dosaženo v případě, že jsou při vyhotovení účetních výkazů dodrženy veškeré předpoklady, všeobecné zásady a principy (KOVANICOVÁ, 2004a).

Podnik se může odchýlit od IFRS pouze ve výjimečných případech - pouze tehdy, pokud by postup podle IFRS zkresloval věrný a poctivý obraz účetnictví. Takové rozhodnutí je nutno zveřejnit i s informací, od kterého standardu se podnik odchýlil, z jakého důvodu a finanční dopady uvedeného rozhodnutí (BOHUŠOVÁ, 2008).

Pokud pro danou oblast neexistuje konkrétní standard nebo interpretace, vedení podniku rozhoduje, jak danou situaci řešit. Je možno použít ustanovení standardu či interpretace, které se zabývá podobnou problematikou, Koncepčního rámce, případně podobných standardů, např. US GAAP.

3.5. KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ZÁVĚRKY PODLE IFRS

- Srozumitelnost – je žádoucí prezentovat účetní informace v jasné a logické struktuře.

- **Relevance** – účetní výkazy mají obsahovat jen ty informace, které jsou pro uživatele přínosem a zbytečně nezvyšují náklady na své zjištění. Relevance informace je ovlivněna její podstatou a významností. Informace je věcná, jestliže by její opomenutí nebo zkreslení v účetních výkazech ovlivnilo ekonomické rozhodnutí uživatelů.
- **Spolehlivost** – Informace je spolehlivá, pokud je nepředpojatá a bez věcných chyb. Spolehlivost dále zahrnuje přednost obsahu před formou, nestrannost, úplnost a princip opatrnosti.
- **Srovnatelnost** – pro analýzu trendů vývoje je nutná konzistence účetních metod a postupů, kontinuita vykazovaných položek (DVOŘÁKOVÁ, 2008).

3.5.1. Koncepty oceňování

- **Historické náklady** – v současné době převládající způsob oceňování. Aktiva jsou oceněna v částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, vynaložených v době jejich pořízení. Závazky se evidují v částce přijatého prospěchu získaného výměnou za povinnost závazek uhradit. V jiných případech, např. u daní, se evidují v množství peněz, které budou podle očekávání za normálních podmínek zaplacený jako uspokojení závazku (KOVANICOVÁ, 2005).
- **Běžná (reprodukční) cena** – aktiva jsou oceněna v částce peněz či peněžních ekvivalentů, jež by bylo nutno vynaložit v případě, že by stejná či obdobná položka aktiv byla pořízena v současnosti. Závazky jsou oceněny v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla v současnosti požadována k jejich úhradě (DVOŘÁKOVÁ, 2008).
- **Realizovatelná (vypořádací hodnota)** – aktiva jsou vykazována v částce peněz či peněžních ekvivalentů, kterou by bylo možno získat při prodeji za standardních, normálních podmínek. Závazky jsou vykazovány v hodnotě jejich úhrady, tj. nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, kterou bude třeba zaplatit na jejich vypořádání za standardních okolností (DVOŘÁKOVÁ, 2008).
- **Současná hodnota** – aktiva jsou oceněna a vykazována v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které jsou od dané položky za

standardních podmínek očekávány. Závazky jsou oceněny v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, které budou podle očekávání požadovány za normálních podmínek k jejich úhradě (DVOŘÁKOVÁ, 2008).

- Fair value – oceňovací základna neuvedená v Koncepčním rámci, přesto ale často používaná a uvedená v mnoha standardech (např. IFRS 1-5, IAS 2, 16-21...). Jde o částku, za kterou by bylo možné směnit aktivum mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek (DVOŘÁKOVÁ, 2008).

3.5.2. Pojetí kapitálu a uchování kapitálu

Koncepční rámec stanoví definici kapitálu, metodiku jeho zjišťování a měření. Uvádí dvě odlišná pojetí kapitálu - finanční a fyzický koncept, a vymezuje pojem uchování kapitálu.

3.6. ZÁKLADNÍ PRVKY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE IFRS

Koncepční rámec definuje základní prvky, vyjadřující finanční pozici společnosti.

3.6.1. Základní prvky rozvahy

Aktiva (Assets) – ekonomické zdroje, ovládané společností, které jsou výsledkem minulých událostí a od kterých se očekává budoucí ekonomický prospěch pro společnost. Aktiva musí být spolehlivě ocenitelná.

Budoucí ekonomický prospěch se může projevat následujícími způsoby:

- aktivum může být užíváno (samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy) při výrobě výrobků nebo při poskytování služeb, které společnost prodává,
- aktivum může být směněno na jiná aktiva,
- aktivum může být užito k vypořádání závazku,
- aktivum může být rozděleno vlastníkům.

Závazky (Liabilities) – současná povinnost společnosti, která vznikla jako důsledek minulých událostí a od jejíhož vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí společnosti ekonomický prospěch. Závazky musí být spolehlivě ocenitelné.

Vypořádání závazků se může uskutečnit následujícími způsoby:

- splacením penězi,
- převodem jiného aktiva než peněz,
- poskytnutím služby,
- nahrazením původního závazku jiným závazkem,
- přeměnou na vlastní kapitál společnosti,
- závazek může také zaniknout jiným způsobem.

Vlastní kapitál (Equity) – zbytková část aktiv po odečtení všech závazků společnosti. Jeho výše je významně závislá i na způsobu použitém při ocenění aktiv a závazků, protože přecenění nebo nové vykázání aktiv a závazků ovlivňuje vlastní kapitál prostřednictvím fondu z přecenění. Pro volbu způsobu oceňování je významné pojetí kapitálu, které účetní jednotka přijala pro sestavování účetní závěrky. Jedná se o finanční pojetí kapitálu a o fyzické pojetí kapitálu.

3.6.2. Základní prvky výsledovky

Výnosy (Income) – jsou zvýšením ekonomického prospěchu, který se projeví buď zvýšením aktiv, nebo snížením závazků, a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků.

Náklady (Expenses) – jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením závazků, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.

Základním principem vykázání nákladů je jejich souvislost s konkrétními výnosy (*matching principle*).

3.7. SOUČÁSTI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE IFRS (IAS 1)

Součásti účetní závěrky jsou uvedeny v *IAS 1 Presentace účetní závěrky*. Úplná sada účetní závěrky od roku 2009 obsahuje:

1. Výkaz o finanční situaci ke konci období (*Statement of Financial Position*), povolen i název Rozvaha,
2. Výkaz o úplném výsledku za období (*Statement of Comprehensive Income*),
3. Výkaz změn vlastního kapitálu za období (*Statement of Changes in Equity*),
4. Výkaz o peněžních tocích za období (*Statement of Cash Flow*),
5. Přílohu obsahující přehled podstatných účetních politik a další vysvětlující poznámky.

3.7.1. Rozvaha (Výkaz o finanční situaci)

Přímo do výkazů se dle IFRS uvádějí pouze významné položky. Každá položka je označena odkazem na část přílohy, kde je velmi podrobně vysvětlena. Může být použita horizontální i vertikální forma výkazu.

Aktiva a závazky jsou obvykle rozlišeny na dlouhodobé a krátkodobé.

Rozvaha musí obsahovat název společnosti, název výkazu, datum výkazu, měnu vykazování, úroveň zaokrouhlování, informaci o tom, zda se jedná o individuální nebo konsolidovanou rozvahu.

Minimální obsah rozvahy:

- pozemky, budovy a zařízení,
- investice do nemovitostí,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice vykazované ekvivalenční metodou,
- biologická aktiva,
- zásoby,
- obchodní a jiné pohledávky,
- peníze a peněžní ekvivalenty,

- dlouhodobá aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji podle IFRS 5,
- obchodní a jiné závazky,
- rezervy,
- finanční závazky,
- závazky a aktiva ze splatné daně podle definice v IAS 12 Daně ze zisku,
- odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky podle definice v IAS 12,
- závazky zahrnuté ve skupině určené k vyřazení, která je klasifikovaná jako držená k prodeji podle IFRS 5,
- nekontrolní podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu,
- emitovaný kapitál a fondy připadající vlastníkům mateřské společnosti (KRUPOVÁ, 2009).

3.7.2. Výsledovka (Výkaz o úplném výsledku)

Účelem tohoto výkazu je informovat uživatele účetních informací o celkové výkonnosti účetní jednotky.

Výsledovka zahrnuje:

- výnosy (*income*) a náklady (*expenses*) z hlavních, pokračujících výdělečných činností podniku
- přínosy/zisky (*gains*) a újmy/ztráty (*losses*) z vedlejších, okrajových operací podniku a všech ostatních transakcí.

Income, definovaný Konceptním rámcem IFRS, zahrnuje *revenues* a *gains*. Expenses zahrnují *expenses* v užším pojetí a *losses*. Typickými příklady *gains* a *losses* jsou dopady z přecenění (majetku, závazků), kursové rozdíly, prodeje dlouhodobého majetku a cenných papírů a dopady přírodních katastrof. *Gains* a *losses* se vykazují výsledkově i rozvahově, ve vlastním kapitálu.

Úplný výsledek celkem je tak v IAS 1 definován jako změna ve vlastním kapitálu za období, vyplývající z jiných transakcí a událostí, než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci.

IFRS povoluje sestavit výsledovku v druhovém i účelovém členění nákladů.

Zveřejňuje se buď

- v jednom výkazu o úplném výsledku, nebo
- ve dvou výkazech – v samotné výsledovce a ve výkazu o úplném výsledku, obsahujícím komponenty ostatního úplného výsledku (KRUPOVÁ, 2009).

Výsledovka dle IFRS musí obsahovat minimálně tyto údaje:

- tržby,
- finanční náklady,
- podíly na zisku/ztrátě přidružených a společných podniků zobrazené metodou ekvivalence,
- výsledek před zdaněním vyplývající z pozbytí majetku nebo z ukončené činnosti,
- daňové náklady,
- čistý zisk/ztráta za účetní období,
- nekontrolní podíl (KRUPOVÁ, 2009).

3.7.3. Výkaz změn vlastního kapitálu

Výkaz změn vlastního kapitálu je buď součástí výsledovky, pokud je prezentována v jednom výkazu, nebo samostatným výkazem, pokud společnost prezentuje úplný výsledek ve dvou výkazech.

Podle IAS 1 musí obsahovat

- úplný výsledek za období,
- dopady retrospektivních oprav jednotlivých druhů kapitálu,
- částky transakcí s vlastníky,
- pro každou komponentu vlastního kapitálu porovnání účetní hodnoty na počátku a konci období (KRUPOVÁ, 2009).

3.7.4. Výkaz o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích je upraven samostatným standardem IAS 7. Jeho smyslem je poskytnout informace o přijatých a vydaných peněžích a peněžních ekvivalentech ve společnosti v průběhu daného období. Výkaz by měl obsahovat informace o

- schopnosti společnosti splácet dluhy a vyplácet dividendy,
- schopnosti společnosti vytvářet kladné peněžní toky,
- příčinách rozdílů mezi vykázaným ziskem/ztrátou a peněžními příjmy a výdaji,
- peněžní a nepeněžní aspekty provozních, investičních a finančních aktivit společnosti (KRUPOVÁ, 2009).

Výkaz je členěn na:

- provozní činnost – hlavní, běžné výdělečné činnosti společnosti a ostatní činnosti, které nejsou financováním nebo investováním,
- investiční činnost – nákupy a vyřazování dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů,
- finanční činnost – činnosti, které vedou ke změnám v rozsahu a složení vlastního kapitálu a půjček společnosti (KRUPOVÁ, 2009).

Metoda sestavení části výkazu z provozní činnosti:

- přímá – vykazuje přímo položky, které peněžní toky ovlivnily, nebo
- nepřímá – v praxi nejčastější. Vychází ze zjišťování rozdílu mezi vykázaným výsledkem hospodaření a peněžními toky úpravou o náklady a výnosy, které nejsou peněžními příjmy a výdaji.

IFRS nestanovuje povinný detailní formát výkazu.

3.7.5. Komentář (příloha, poznámky) k výkazům

Příloha podle IFRS je nedílnou, povinnou, velmi obsáhlou a podrobnou součástí účetní závěrky. Obecné požadavky jsou uvedeny v *IAS 1 Prezentace účetní závěrky*. Podnik musí ke všem výkazům vyhotovit komentář v následující posloupnosti (která může být za určitých okolností změněna):

- a) prohlášení o shodě předkládaných účetních výkazů se všemi aplikovanými Standardy a Interpretacemi,
- b) zpráva o použitých oceňovacích konceptech a o jednotlivých účetních pravidlech použitých při zobrazení a vykázání transakcí,

- c) podpůrné informace o vykazovaných položkách v rozsahu potřebném pro porozumění jejich obsahu,
- d) další zveřejnění, jako jsou: podmíněné události a jiné finanční a nefinanční informace (KRUPOVÁ, 2009).

3.8. KONCEPČNÍ RÁMEC ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICĚ

Česká republika nemá ve své legislativě samostatný koncepční rámec účetnictví upraven. Všeobecné účetní zásady, principy a požadavky jsou uvedeny v zákoně o účetnictví. Cílem účetní závěrky podle IFRS je, jak je stanoveno v Koncepčním rámci, poskytnutí informací o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici. Cílem účetní závěrky podle české legislativy je věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (BOHUŠOVÁ, 2008) .

V Příloze č. 4 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. je uvedena směrná účtová osnova, která určuje základní strukturu účetního modelu finančního účetnictví. Také formát a podrobná struktura účetních výkazů jsou regulovány jen v základních obrysech, nikoli jako uniformní tabulky. Česká rozvaha ani výsledovka se podstatně neliší od výkazů ve 4. směrnici EU (KOVANICOVÁ, 2004a).

3.9. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE ČESKÝCH PŘEDPISŮ

3.9.1. Součásti účetní závěrky

Česká účetní závěrka dle zákona o účetnictví obsahuje:

- Rozvahu (bilanci),
- Výkaz zisku a ztráty (výsledovku),
- Přílohu k účetním výkazům, která vysvětluje a doplňuje informace uvedené v předchozích výkazech.

Dále mohou dobrovolně účetní jednotky sestavovat:

- Přehled o peněžních tocích a

- Přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka musí být identifikována následujícími údaji:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky,
- sídlo nebo bydliště a místo podnikání,
- identifikační číslo, pokud je má účetní jednotka přiděleno,
- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena,
- rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- musí k ní být připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky.

3.9.2. Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

Zákonnými podmínkami pro ověření účetní závěrky auditorem je u akciových společností dosažení nebo překročení jednoho ze tří následujících kritérií dva po sobě následující roky, přičemž u ostatních jednotek nastává povinnost auditu po dosažení nebo překročení dvou následujících kritérií:

- bilanční suma převyšuje 40 mil. korun,
- roční úhrn čistého obratu převyšuje 80 mil. korun,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců je vyšší než 50.

Závěrku lze sestavovat v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu sestavují závěrku společnosti, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenu auditorem.

3.9.3. Rozvahový den

Účetní závěrka se sestavuje jako

- řádná,
- mimořádná,
- mezitímní.

Řádnou účetní závěrkou rozumíme závěrku sestavenou k rozvahovému dni, což je poslední den účetního období.

Mimořádná účetní závěrka se sestavuje ke dni:

- zániku povinnosti vést účetnictví,
- předcházejícímu dni vstupu do likvidace,
- zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn společností nebo družstev,
- předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky prohlášení konkursu,
- předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky povolení vyrovnání,
- předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky potvrzení nuceného vyrovnání
- kterým nastanou účinky potvrzení vyrovnání,
- kterým nastanou účinky splnění nuceného vyrovnání,
- kterým nastanou účinky zrušení konkursu,
- který pro uzavírání účetních knih a sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis.

Mezitimní účetní závěrku sestavujeme v průběhu účetního období a k jinému než rozvahovému dni. K datu mezitimní účetní závěrky se účetní knihy neuzavírají, ale provádí se pouze inventarizace. Tento typ účetní závěrky je požadován např. při přeměnách společnosti (fúze, rozdělení společnosti, převod jmění na společníka), při změně právní formy atd.

3.9.4. Výroční zpráva

Výše uvedené společnosti mají také povinnost vyhotovit výroční zprávu, jejímž účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení.

Výroční zpráva musí mimo jiné obsahovat informace

- o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,

- o tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí,
- požadované podle zvláštních právních předpisů.

3.9.5. Oceňovací základny v ČR

Ve čtvrté části zákona o účetnictví jsou vymezena závazná pravidla pro oceňování jednotlivých položek aktiv a závazků. Za základní oceňovací bázi je považována historická cena (pořizovací cena). Další povolené oceňovací základny jsou:

- reprodukční pořizovací cena (např. při ocenění bezúplatně nabytého majetku),
- prodejní cena snižená o náklady spojené prodejem, (např. při inventarizaci a testování na snížení hodnoty),
- reálná hodnota (např. u vybraných druhů cenných papírů).

Česká právní úprava nepoužívá na rozdíl od Koncepčního rámce IFRS jako oceňovací bázi současnou hodnotu.

3.9.6. Rozvaha

V České republice je, v souladu se 4. direktivou EU, předepsána horizontální forma rozvahy. Struktura výkazu a názvy jeho jednotlivých řádků jsou předepsány účetní legislativou, což platí i pro ostatní výkazy účetní závěrky.

3.9.7. Výkaz zisku a ztráty

Česká výsledovka je uspořádána vertikálně a může být sestavena ve dvou formátech, buď ve druhovém, nebo účelovém členění nákladů. Pokud je ale použito účelového členění, v příloze pak navíc musí být uvedena výsledovka ve členění druhovém. Stejně jako v rozvaze se zde uvádějí hodnoty za současné i minulé období.

Na rozdíl od IFRS není třeba vykazovat úplný výsledek hospodaření. Hospodářský výsledek je zjišťován v souladu se 4. směrnicí EU za provozní, finanční a mimořádnou činnost (KOVANICOVÁ, 2005).

3.9.8. Přehled o peněžních tocích

Součástí účetní závěrky může být přehled o peněžních tocích, který uživatelům účetní závěrky poskytuje informace o schopnosti účetní jednotky generovat peníze a peněžní ekvivalenty, a o potřebách účetní jednotky ohledně využití těchto peněžních toků. I v České republice je dělen mezi 3 činnosti (také oblasti) – provozní, investiční a finanční. V části z provozní činnosti jej lze zjišťovat přímou a nepřímou metodou. Na rozdíl od rozvahy a výsledovky nemá striktně předepsanou podobu (KOVANICOVÁ, 2005).

3.10. IFRS 1 – PRVNÍ PŘIJETÍ IFRS

Pro první sestavení účetní závěrky dle IFRS je připraven samostatný standard IFRS 1, který poskytuje řešení mnoha problémů, se kterými se společnosti mohou setkat. Společnost je povinna sestavit závěrku dle všech platných IFRS za účetní období, ve kterém IFRS poprvé přijímá. Zároveň je použije i při přípravě údajů za srovnávací období i pro získání zahajovací rozvahy. Z této povinnosti umožňuje IFRS 1 určité volitelné a požaduje povinné výjimky.

Společnost musí přijmout řadu úprav při přechodu z původních účetních pravidel. Jedná se zejména o:

- Vyřazení aktiv/závazků z rozvahy – u položek, které nesplňují definici aktiv a závazků podle IFRS, např. reklama a propagace, rezervy, nejisté pohledávky, technické zhodnocení, majetek.
- Zařazení nových aktiv/závazků do rozvahy – položky, které dle českých účetních předpisů nebyly v rozvaze obsaženy, ale splňují definici aktiv a závazků dle IFRS, např. vyplývající z finančního leasingu (u nájemce), finanční deriváty, rezervy, odložená daň.
- Překlasifikování položek, které se sice dle původních standardů vykazovaly, ale podle IFRS se budou vykazovat pod jiným názvem nebo v jiné části rozvahy, např. sociální fond, finanční leasing (u nájemce i pronajímatele), dary, časové rozlišení atd. (BĚLOVSKÁ, 2010).

Účetní závěrka sestavená v souladu s IFRS tak bude poskytovat kvalitní informace, které budou pro uživatele transparentní a srovnatelné. Stále ovšem platí, že náklady na získání informací nesmí převážit prospěch uživatele a při uplatňování IAS lze činit výjimky z pravidel.

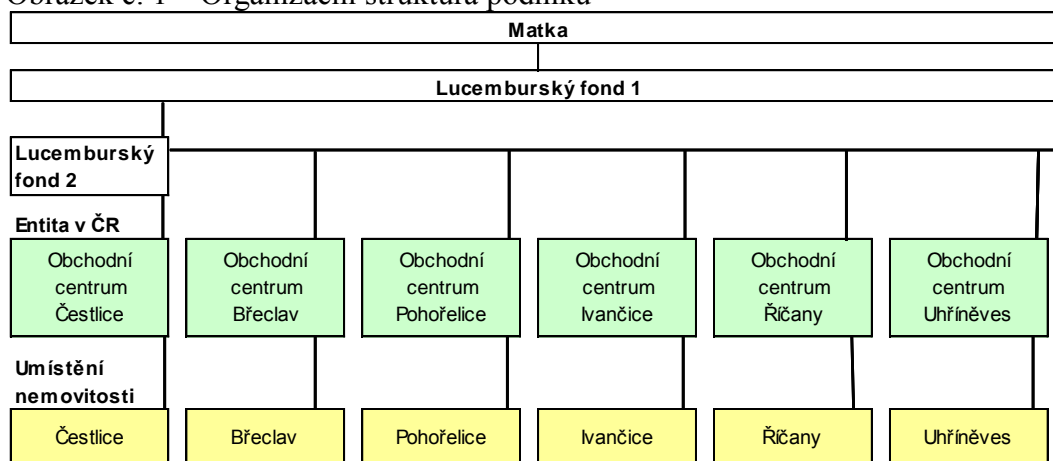
4. PRAKTICKÁ ČÁST

4.1. PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Firma Obchodní centrum Čestlice⁵ s.r.o., sídlící v Praze, byla v České republice založena v roce 2007. Vlastní několik nemovitostí a pozemků v blízkosti Prahy, které pronajímá jako skladové i kancelářské prostory podnikatelským subjektům. Společnost je stoprocentně vlastněna mateřskou společností (Matka), sídlící v Lucemburském velkovévodství. V České republice má 5 sesterských podniků, jinak právně nezávislých entit, které se také zabývají pronájmem a správou nebytových prostor a vlastní nemovitosti ve Středních Čechách a blízkosti Prahy.

Protože Matka sestavuje v Lucembursku konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, konvertují i společnosti Obchodní centrum v České republice a jeho sestry své výkazy z výkazů sestavených podle českých účetních předpisů do IFRS.

Obrázek č. 1 – Organizační struktura podniku



Zdroj: Interní materiály společnosti Obchodní centrum Čestlice s.r.o.

⁵ Skutečné jméno společnosti, jejich vlastníků i spojených podniků bylo z důvodů ochrany citlivých údajů změněno.

Společnost, ve které v současné době pracuji, zpracovává všem šesti podnikům účetnictví, a proto jsem se jeden z nich rozhodla použít ve své práci. Společnosti vedou účetnictví dle české legislativy v účetním programu POHODA od společnosti Stormware. Reportují na pravidelné bázi a níže uvedené reporty významně ovlivňují účetnictví z hlediska dohadných položek a časového rozlišení.

- Týdenní, tzv. cash report, s aktuálním stavem pohledávek a závazků, který je zasílán společnosti zodpovědné za správu nemovitostí, firmě Správce s.r.o. Pro nejaktuálnější saldo je proto nutno mít zaúčtováno všechny došlé faktury a bankovní výpisy.
- Měsíční report mateřské společnosti pro zjištění stavu výnosů. Zde je uvedeno porovnání rozpočtovaného, aktuálního a minulého stavu výnosů. Tento report uzavírá každý měsíc účetnictví k 10. dni následujícího měsíce. Pro účely správného časového rozlišení je tak nutno každý měsíc tvořit dohadné položky na výnosy a náklady týkající se příslušného období.
- Čtvrtletně je mateřské společnosti zasílán report zahrnující výkazy (tj. rozvahu a výsledovku) dle českých pravidel, s úpravami pro IFRS včetně výpočtu odložené daně ke konci čtvrtletí. Jde o náročnější měsíční závěrku, kdy se doúčtovávají i dohady na výši úroků z bankovních úroků, zjištění reálné hodnoty majetku a další specifické náklady společnosti.

Mnou sledovaná společnost ani její sestry nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem. Přesto v nich každoročně probíhá audit tzv. reportingového balíčku, který je vyžadován vlastníky z Lucemburska. Společnost nevyužívá ani služeb daňového poradce. Její hospodářský rok koresponduje s rokem kalendářním, termín pro přiznání daně z příjmů právnických osob je tak do 31. 3. následujícího roku.

4.2. KONVERZE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PRAVIDEL NA IFRS

V České republice lze z hlediska použití IFRS rozdělit podniky na dvě skupiny:

- podniky, které jsou povinny vykazovat a účtovat podle IFRS dle zákona o účetnictví §19a;

- podniky, které povinnost ze zákona nemají.

Ze zákona o účetnictví a nařízení EU musí povinně účtovat podle IFRS podniky, kótované na burze cenných papírů, jak bylo výše uvedeno.

Společnost Obchodní centrum Čestlice s.r.o. patří do druhé skupiny, která zákonnou povinnost vést účetnictví podle mezinárodních standardů nemá. Patří tak spolu se svými sestrami mezi podniky, které účtují podle českých pravidel, a vykazují v souladu s IFRS. Obecně se většinou jedná o zahraničně propojené podniky, které musí pro účely konsolidace mateřskému podniku vykazovat výsledky dle mezinárodních standardů. Jde často o malé a střední podniky, označované zkratkou SME, pro které byl v roce 2009 vytvořen zvláštní IFRS (DELOITTE, 2010).

4.2.1. Možnosti konverze

Při současném vykazování účetní závěrky dle českých předpisů a IFRS existují následující možnosti, jak výkazy převést z jednoho účetního systému do druhého.

1. Na úrovni účetních výkazů - převod z českých pravidel na IFRS je proveden na úrovni řádků účetních výkazů. Jde o rychlou, technologicky nenáročnou konverzi, která ale může obsahovat chyby a je doporučována u malých podniků či organizací s nevelkým počtem účetních transakcí.
2. Na úrovni zůstatků účtů – nejpoužívanější metoda, kdy jsou převáděny stavy obrátové předvahy z ČÚS na IFRS, které jsou následně použity pro sestavení výkazů dle IFRS. Tato metoda je sice přesnější, ale také náročnější, než konverze na úrovni výkazů. Přesto se při ní nelze vyvarovat chyb.
3. Na úrovni transakcí – jde o nejpřesnější a zároveň nejnáročnější způsob vykazování dle IFRS. Účetní jednotka vede v podstatě dvě účetnictví – jedno dle českých předpisů a druhé dle mezinárodních standardů. Vzhledem k náročnosti je tato metoda používána podniky, které si mohou dovolit investovat do příslušně kvalitního technického a personálního vybavení.

Vzhledem ke své malé velikosti a jednoduchosti účetních případů volí Obchodní centrum Čestlice s.r.o. bez obav z nepřesností pro rozvahu první způsob – tedy převod až na úrovni samotného výkazu. Výsledovka dle IFRS je také tvořena převodem z české

výsledovky, díky softwarovým možnostem je ale možno oceňovat pro IFRS transakce v cizí měně již na úrovni jednotlivých položek.

Ve svých příkladech se budu zabývat úpravou českých výkazů na výkazy podle IFRS. Konečné výkazy jsou vždy reportovány v EUR, já ale budu pro zjednodušení a větší přehlednost provádět úpravy v korunách. Závěrečné přecenění korun na eura je jednoduché – použit je kurz rozvahového dne, všechny úpravy jsou tak přeceněny stejným kurzem.

4.3. ÚČETNÍ PRAVIDLA UPLATŇOVANÁ VE SPOLEČNOSTI – POPIS A POROVNÁNÍ ROZDÍLŮ

4.3.1. Dlouhodobá hmotná aktiva

V našem případě představují dlouhodobá hmotná aktiva tři skladové budovy a dva pozemky, oceněné dle zákona o účetnictví v pořizovací hodnotě. Společnost Obchodní centrum Čestlice s.r.o. dále mezi dlouhodobá hmotná aktiva řadí majetek, jehož cena přesahuje 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok. Protože ale převážná část zařízení skladových budov patří nájemcům, kteří je také odepisují, a po ukončení nájmu zůstává v jejich vlastnictví, 99% hodnoty aktiv společnosti Obchodní centrum Čestlice tvoří nemovitosti.

Majetek je oceněn v pořizovací ceně. Kromě ceny pořízení samotného aktiva (budovy, pozemku), jsou tedy v pořizovací ceně zahrnuty zejména:

- náklady na právní a notářské služby,
- poplatky za poradenství,
- poplatky za zprostředkování.

V současné době dochází s oživením realitního trhu a většího optimismu k četným technickým zhodnocením nemovitostí. Jde zejména o úpravy prostor při změně nájemníků, jako jsou pokládky nových podlahových krytin, demontáže a montáže příček, klimatizace, kabelových rozvodů, úpravy skladů dle specifických požadavků klienta atd. Vzhledem k rozsáhlosti prací jsou jednotlivé akce účtovány a odepisovány jako technické zhodnocení. Nejen že totiž převyšují zákonem stanovený limit 40 tis.

CZK, hlavním důvodem je, že se jedná o změny technických parametrů a ne o pouhé opravy stávajících prostor.

Technické zhodnocení je účtováno na účty třídy 042, poté na analytické účty příslušných budov 021xxx, se kterými je odepisováno.

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti příslušného majetku a účtovány na vlastní analytický účet 551xx1 – Účetní odpisy. Předpokládaná životnost dlouhodobého majetku je stanovena takto:

	Počet let <i>(ev. od - do)</i>
Budovy, haly a stavby	30
Stroje, přístroje a zařízení	2 - 8
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	2 - 8

Daňové odpisy jsou počítány v souladu se Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a účtovány na vlastní analytický účet 551xx2 – Daňové odpisy. Společnost používá rovnoměrný způsob odepisování. Majetek je zařazen do příslušných odpisových skupin.

4.3.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek podle IFRS

Základním standardem pro vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle IFRS je *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*. Pro majetek pořízený formou finančního leasingu se ovšem použije *IAS 17 – Leasingy*, viz kapitola věnující se leasingu. Pozemky, budovy a zařízení jsou vykazovány jako položky dlouhodobého majetku hmotné povahy, pokud jsou využívány účetní jednotkou při běžné činnosti a předpokládaná doba použitelnosti je delší než jedno účetní období.

Při pořízení se oceňují pořizovacími náklady, které jsou vykázány jako aktiva pouze pokud je pravděpodobné, že přinesou účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch a jsou spolehlivě ocenitelné. Pro oceňování v průběhu životnosti uznávají IFRS dva způsoby:

- Model pořizovací ceny (*Cost model*) spočívající ve vykazování majetku v jeho pořizovací ceně snížené o odpisy, což je snadno aplikovatelný a hojně využívaný model.
- Model přecenění (*Revaluation model*) využívající zobrazení v reálné hodnotě (fair value), kdy jsou pozemky, budovy a zařízení vykázány v reálné hodnotě k datu přecenění (BOHUŠOVÁ, 2008).

4.3.1.2 Porovnání českých a mezinárodních standardů

Veškerý majetek společnosti Obchodní centrum Čestlice s.r.o. splňuje definici aktiva dle IFRS tak, jak je uvedena výše v kapitole Základní prvky rozvahy. Náklady na jeho pořízení zachycené v účetnictví podle českých předpisů je rovněž možno použít i pro účely IFRS.

Obchodní centrum Čestlice s.r.o. používá pro účely vykazování dle IFRS na své budovy **model přecenění** (revaluation model). Přestože je toto přecenění prakticky náročné, a tedy i finanční odměna za jeho zpracování je vysoká, lze jeho použití majiteli nemovitostí o velkých hodnotách výrazně doporučit. Zářným příkladem je jeho použití v posledních letech života naší společnosti, kdy světová finanční krize postihla trh s nemovitostmi po celém světě a Česká republika nebyla výjimkou. Díky požadavkům zahraničních vlastníků, používajících vykazování podle IFRS, byla hodnota nemovitostí přeceňována po celou dobu jejich existence ve společnosti. Za všech okolností jsou tak v účetnictví vykázány v cenách co nejbližších reálným.

Budovy Obchodního centra Čestlice s.r.o. jsou pravidelně čtvrtletně oceňovány znalcem, společností Cushman & Wakefield, na tržní hodnotu. Níže uvádím stručný výtah z analýzy, kterou znalec provádí při stanovení tržní ceny⁶.

⁶ Z důvodu ochrany citlivých údajů byly použity nejstarší dostupné údaje z roku 2008.

Tabulka č. 1 – Ocenění nemovitosti znalcem

Komentář	Q1 2008	Q2 2008	Q3 2008	Q4 2008
Hrubý výnos z nájmu (Per annum)	1 614 091	1 607 644	1 603 788	1 419 038
Čistý výnos z nájmu (Per annum)	1 599 538	1 593 091	1 585 597	1 397 617
Tržní hodnota	23 500 000	22 600 000	22 070 000	20 570 000

Zdroj: Cushman & Wakefield, s laskavým svolením společnosti Obchodní centrum Čestlice s.r.o. Hodnoty jsou uvedeny v českých korunách

Česká účetní legislativa přecenění na tržní hodnotu nedovoluje, z důvodu opatrnosti navíc není vůbec možné hodnotu majetku navýšit. Povoleno je pouze tvorbou opravným položek zachytit dočasné snížení hodnoty. V našem případě se proto uvádí pouze stručná informace do přílohy k roční účetní závěrce, zda tržní cena majetku významně převyšuje účetní hodnotu.

4.3.1.3 Úprava výkazů

Obchodní centrum Čestlice s.r.o. pořídilo v roce 2008 budovu, jejíž pořizovací cena je 20 milionů korun. Účetně je odepisována rovnoměrně, na 30 let.

Tabulka č. 2 - Výpočet odpisů (v Kč)

Budova	Rok		
	2 008	2 009	2 010
Odpis	667	667	667
Zůstatková cena	19 333	18 666	18 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Ve 4. čtvrtletí roku 2010 byla tržní hodnota znalcem stanovena na 20 570 000 korun. Společnost tedy upraví své výkazy pro účely IFRS následovně:

Tabulka č. 3 – Rozvaha a změny ve vykazování dlouhodobého majetku

Rozvaha k 31. 12. 2010 (v tis. Kč)	ČÚS	Úpravy pro IFRS		IFRS
		Eliminace oprávek	Přecenění	
AKTIVA	<u>18 000</u>			<u>20 570</u>
Budova	<u>18 000</u>			<u>20 570</u>
Budova v pořizovací ceně	20 000			20 000
Oprávkky k budově	-2 000	2 000		0
Přecenění			570	570
PASIVA	<u>18 000</u>			<u>20 570</u>
Vlastní kapitál	18 000			18 000
Výsledek hospodaření		667		667
Ztráta minulých let		1 333		1 333
Fond z přecenění			570	570

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních zdrojů společnosti

Prvním krokem je eliminace českých odpisů a oprávek. Část oprávek, připadající na rok 2010 (jde tedy vlastně o odpis 2010), je eliminována proti výsledku hospodaření běžného období. Zbývající část oprávek je eliminována proti ztrátě minulých let.

Druhou částí úprav je samotné přecenění na tržní hodnotu. Protože jsme již eliminovali oprávkky, zůstatková cena budovy se rovná ceně pořizovací. Přecenění je tak vypočítáno následovně:

$$20\,570\,000 - 20\,000\,000 = 570\,000$$

Tato částka je tedy ve výkazech uvedena ve fondu z přecenění a zvyšuje hodnotu budovy. Porovnáním sloupečku s hodnotami podle českých standardů s hodnotami mezinárodních vidíme výrazný rozdíl v ocenění budovy, v našem případě 2 570 000 Kč.

Jasně tedy vyvstává zásadní odlišnost pojetí ocenění. České hledisko, výrazně ovlivněné daňovým hlediskem a v tomto případě opomíjející zásadu podávat věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky, se zásadně liší od hlediska mezinárodních standardů.

Úpravy ve výsledovce jsou jednodušší, zahrnují pouze již zmíněnou eliminaci odpisů do výsledku hospodaření běžného období.

Tabulka č. 4 – Výsledovka a změny ve vykazování dlouhodobého majetku

Výsledovka k 31. 12. 2010 (v tis. Kč)	ČÚS	Úpravy pro IFRS	IFRS
		Eliminace opravek	
Náklady			
Odpisy	667	-667	0
Výsledek hospodaření			0
Zisk	0	-667	-667
Ztráta	667		667

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních zdrojů společnosti

Přecenění dále ovlivňuje výši **odložené daně**, k jejímuž výpočtu se dostaneme později.

4.3.2. Pohledávky z obchodního styku

Společnost má pohledávky z titulu nájemného za nebytové prostory a služby, přičemž velká část pohledávek z titulu nájemného je v EUR. Tyto pohledávky se evidují v cizí měně, přičemž účetní jednotka k přecenění používá denní kurz vyhlášený ČNB. Do výkazů byly všechny pohledávky v cizí měně přeceněny kurzem k rozvahovému dni tj. kurzem z 31.12.

Společnost má následující strukturu pohledávek (v tis. CZK).

Tabulka č. 5 – Věková struktura pohledávek (v tis. Kč)

Nájemník	Do 30-ti dnů po splatnosti	31-90 dnů po splatnosti	91-179 dnů po splatnosti	180 - 365 dnů po splatnosti	více než rok po splatnosti	Total
Nájemník 1	1 604					1 604
Nájemník 2		359				359
Nájemník 3			550	45		595
Nájemník 4				88		88
Nájemník 5	150					150
Nájemník 6	506	489	648			1 643
Nájemník 8			784	416		1 200
Total	2 260	848	1 982	549	0	5 639

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních zdrojů společnosti

Společnost dle interního předpisu tvoří účetní opravné položky stejně, jako daňové. Vzhledem k tomu, že uvedené pohledávky nesplňují podmínky Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů pro tvorbu daňově účinných opravných položek k nepromlčeným pohledávkách, nejsou v českém účetnictví tvořeny žádné opravné položky. Jde zejména o nesplnění podmínky, že o dané pohledávky nebylo zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení, a zároveň pohledávky vesměs překračují zákonem danou hranici 200 tis. CZK.

IFRS upravují tvorbu opravných položek v následujících standardech:

- IAS 18 – Výnosy,
- IAS 32 a 39 – Finanční nástroje (DVOŘÁK, 2008).

Obchodní centrum Čestlice s.r.o. v IFRS výkazech opravnou položku k pohledávkám vykazuje dle interního předpisu metodou stáří pohledávek spojenou s kvalifikovaným odhadem.

V praxi jde o pohledávky půl roku po splatnosti, kdy jednotlivá výše tvorby opravných položek je posouzena dle předchozích zkušeností s nájemníkem. Postup si můžeme představit takto:

Tabulka č. 6 – Výpočet opravné položky k pohledávkám pro IFRS (v Kč)

Nájemník	180 - 365 dnů po splatnosti	Více než rok po splatnosti	Total	Koeficient nedobytnosti	Výše opravné položky
Nájemník 1			0		
Nájemník 2			0		
Nájemník 3	45 359		45 359	20%	9 072
Nájemník 4	88 400		88 400	30%	26 520
Nájemník 5			0		
Nájemník 6			0		
Nájemník 8	416 500		416 500	45%	187 425
Total	550 259	0	550 259		223 017

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních zdrojů společnosti

Zaučtování opravné položky k pohledávkám v IFRS výkazech je provedeno následujícím způsobem:

Tabulka č. 7 - Úprava rozvahy podle ČÚS na IFRS

v tis. Kč	Rozvaha dle ČÚS	Opravná položka k pohledávkám dle IFRS	Rozvaha dle IFRS
Pohledávky	5 639	-223	5 416
HV - zisk	xxx	-223	xxx

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních zdrojů společnosti

4.3.3. Zajišťovací účetnictví

Ve společnosti existuje politika řízení rizik, z tohoto důvodu bylo identifikováno měnové riziko spočívající v inkasu pohledávek z nájemného v EUR. Toto riziko je v souladu s politikou od 1. 1. 2006 zajišťováno finančními závazky, jejichž splácení probíhá rovněž v EUR.

Pro účetní zachycení této situace tak, aby bylo v souladu s věrným obrazem skutečnosti, byla použita metoda účtování upravená v Českém účetním standardu pro finanční instituce č. 110, body 25 a 26. Zde je popsána metoda zajišťovacího účetnictví, kdy závazky, které nemají charakter derivátů, je možno použít jako zajišťovací nástroj pro zajišťování měnového rizika. Kurzové rozdíly ze zajišťovacích nástrojů vztahující se k budoucímu nájemnému, které bude inkasováno v EUR, jsou účtovány přímo do vlastního kapitálu a vykázány v položce Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a

závazků. Související odložené daňové závazky a pohledávky jsou účtovány stejně jako kurzové rozdíly přímo do vlastního kapitálu.

Zajišťovacím nástrojem je bankovní úvěr a půjčka od společníka. Smluvní vztahy jsou sjednány v eurech a součástí smlouvy nejsou ujednání o jakémkoliv omezení měnových kurzů. Existuje předpoklad, že zajišťovací vztah bude po celou dobu trvání efektivní. Měření efektivity je prováděno vždy k datu účetní závěrky (Interní předpisy společnosti Obchodní centrum Čestlice).

Zajišťovací účetnictví je založeno na výpočtu společnosti KPMG. V roce 2008 bylo účtováno **Má dáti na účet 414** - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků, a **Dal na účet 663** – Kurzové výnosy.

Zajišťovací účetnictví je vykázáno stejně podle českých standardů i IFRS. Uvádím ho zde ale proto, že významně ovlivňuje ve výkazu podle IFRS výši **odložené daně**, jak uvidíme v příslušné kapitole.

4.3.4. Výnosy

Výnosy společnosti plynou z tržeb za pronájem nebytových prostor, ať již skladových, tak i kancelářských, a z přefakturace služeb spojených s pronájemem. V současné době má společnost 17 nájemníků, přičemž všichni jsou obchodní společnosti. Většině nájemníků je nájemné a služby fakturováno měsíčně. Některým z nich je však fakturováno čtvrtletně, a pro účely reportování v IFRS je proto nutno nájem časově rozlišit.

Časové rozlišení je pro účely měsíčního reportingu prováděno na měsíční bázi. V praxi to znamená, že je třetina faktury zaúčtována do výnosů a dvě třetiny na účet výnosů příštích období. Při každé měsíční závěrce je tak třeba kontrolovat stavy účtů časového rozlišení a příslušné částky rozpouštět do výnosů.

Protože se časové rozlišení účtuje již do českého účetnictví, není třeba pro účely IFRS reportingu provádět jakékoli úpravy. Zákon o účetnictví udává, že náklady a výnosy musí být zachyceny v období, se kterým věcně a časově souvisí. To znamená, že stanoví časovou příslušnost s ohledem na účetní období, tj. kalendářní nebo hospodářský rok. Tento pohled je jistě ovlivněn daňovým hlediskem, pro které je přiřazení nákladů a

výnosů správnému období klíčové. Časové rozlišování na měsíční bázi je tak způsobeno odlišným vnímáním časové souvislosti mezi IFRS a ČÚS. Vzhledem k předmětu činnosti společnosti je časové rozlišení výnosů jeden z nejdůležitějších ukazatelů pro vedení společnosti a je tak na něj kladen velký důraz.

Všichni nájemníci hradí paušál na služby, který je v odpovídajících případech časově rozlišen stejně, jako nájemné. Paušál je vypočítán tak, aby odpovídal průměrné měsíční spotřebě daného nájemníka, a je stanoven přesnou částkou na metr čtvereční. K vyúčtování pak dochází jednou ročně, na základě podkladů externí společnosti odpovědné za property management. Proto je nutné na základě časově rozlišených nákladů tvořit dohadné položky aktivní na koncovou výši vyfakturovaných služeb.

Obrázek č. 2 – Měsíční časové rozlišení výnosů (v Kč)

Faktura vydaná - nájem 1.1.-31.3.2011	30 000,00
Faktura vydaná - poplatek za služby 1.1.-31.3.2011	6 000,00

	602 - nájem		602 - popl. za služby		311 - Odběratelé	
leden						
tržby= 12 000,00		10 000,00		2 000,00	30 000,00	
VPO= 24 000,00					6 000,00	
		<u>10 000,00</u>		<u>2 000,00</u>	<u>36 000,00</u>	
		384 - VPO nájem		384 - VPO služby		
		20 000,00		4 000,00		
		<u>20 000,00</u>		<u>4 000,00</u>		
		10 000,00		2 000,00	36 000,00	
		<u>10 000,00</u>		<u>2 000,00</u>	30 000,00	
		384 - VPO nájem		384 - VPO služby	6 000,00	
					<u>0,00</u>	
		20 000,00		4 000,00	221 - Bankovní účet	
		<u>10 000,00</u>		<u>2 000,00</u>	30 000,00	
		10 000,00		2 000,00	6 000,00	
		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>	<u>36 000,00</u>	
únor						
tržby= 12 000,00		10 000,00		2 000,00		
VPO= 12 000,00						
		<u>10 000,00</u>		<u>2 000,00</u>		
		384 - VPO nájem		384 - VPO služby		
		20 000,00		4 000,00		
		<u>10 000,00</u>		<u>2 000,00</u>		
		10 000,00		2 000,00		
		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>		
březen						
tržby = 12 000,00		10 000,00		2 000,00		
VPO= 0						
		<u>10 000,00</u>		<u>2 000,00</u>		
		384 - VPO nájem		384 - VPO služby		
		10 000,00		2 000,00		
		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>		

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních zdrojů společnosti

Obchodní centrum Čestlice s.r.o. má jako pronajímatel nebytových prostor další specifikum pro časové rozlišení. Novým klientům je často jako bonus poskytnuto takzvané „rent free“. Jde o slevu na nájemném, zpravidla ve výši tříměsíčního nájemného zdarma.

Modelový příklad pro nájemníka s nájemní smlouvou od 1. ledna 2010 do 31. 12. 2011. Bylo poskytnuto tříměsíční nájemné zdarma, čehož bylo prakticky dosaženo šestiměsíční fakturací polovičního smluvního nájemného (obvyklá praxe).

Pro účely výkaznictví je nejprve nutné spočítat skutečnou výši nájmu, a to tak, že se součet plánovaných (smluvních) fakturací za celé období trvání nájmu sečte. V našem případě jde o 210 000 €. Tato částka se vydělí obdobím trvání nájmu, zde 24 měsíců (2 x 12). Výsledná částka, 8 750 € je částka skutečných měsíčních výnosů z nájmu. Rozdíl mezi vypočteným a fakturovaným nájemným tvoří rozdíl ve třetím sloupci, který je účtován proti účtu 385 Příjmy příštích období.

Tabulka č. 8 – Časové rozlišení slevy na nájemném a účtování v prvním roce (v EUR)

Měsíc	Fakturovaný nájem	Přeypočtený nájem	Rozdíl (úprava)	Dopad do HV
leden 11	5 000,00 €	8 750,00 €	3 750,00 €	
únor 11	5 000,00 €	8 750,00 €	3 750,00 €	
březen 11	5 000,00 €	8 750,00 €	3 750,00 €	
duben 11	5 000,00 €	8 750,00 €	3 750,00 €	
květen 11	5 000,00 €	8 750,00 €	3 750,00 €	
červen 11	5 000,00 €	8 750,00 €	3 750,00 €	
červenec 11	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
srpen 11	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
září 11	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
říjen 11	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
listopad 11	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
prosinec 11	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	15 000,00 €
leden 12	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
únor 12	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
březen 12	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
duben 12	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
květen 12	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
červen 12	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
červenec 12	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
srpen 12	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
září 12	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
říjen 12	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
listopad 12	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	
prosinec 12	10 000,00 €	8 750,00 €	-1 250,00 €	-15 000,00 €
Celkem	210 000,00 €	210 000,00 €	0,00 €	0,00 €

385 - Příjmy příštích období		602 - Tržby za služby		311 - Odběratelé	
€ 3 750,00			€ 3 750,00	leden	€ 5 000,00
€ 3 750,00			€ 5 000,00		€ 5 000,00
€ 3 750,00			€ 3 750,00		€ 5 000,00
€ 3 750,00			€ 5 000,00		€ 5 000,00
€ 3 750,00			€ 3 750,00		€ 5 000,00
€ 3 750,00			€ 5 000,00		€ 5 000,00
	€ 1 250,00		€ 3 750,00		€ 10 000,00
	€ 1 250,00		€ 5 000,00		€ 10 000,00
	€ 1 250,00		€ 3 750,00		€ 10 000,00
	€ 1 250,00		€ 5 000,00		€ 10 000,00
	€ 1 250,00		€ 3 750,00	červen	€ 10 000,00
	€ 1 250,00		€ 5 000,00		€ 10 000,00
€ 22 500,00	€ 7 500,00	€ 1 250,00	€ 10 000,00		€ 90 000,00
€ 15 000,00		€ 1 250,00	€ 10 000,00		
		€ 1 250,00	€ 10 000,00		
		€ 1 250,00	€ 10 000,00		
		€ 1 250,00	€ 10 000,00		
		€ 1 250,00	€ 10 000,00		
		€ 1 250,00	€ 10 000,00	prosinec	
		€ 7 500,00	€ 112 500,00		
			€ 105 000,00		

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních zdrojů společnosti

Zjednodušená rozvaha v případě použití časového rozlišení výnosů (v Kč)*:

Rozvaha k 31.12.2010			
Pohledávky	2 255 400 Kč	Výsledek hospodaření	2 631 300 Kč
Příjmy příštích období	375 900 Kč		
celkem A	2 631 300 Kč	celkem P	2 631 300 Kč

Zjednodušená rozvaha bez časového rozlišení výnosů (v Kč):

Rozvaha k 31.12.2010			
Pohledávky	2 255 400 Kč	VH	2 255 400 Kč
celkem A	2 255 400 Kč	celkem P	2 255 400 Kč

rozdíl 375 900,00 Kč
tj. 15 000 € * 25,06

* k ocenění pohledávek v EUR byl použit kurz k rozvahovému dni, tj. 25,06 EUR/CZK

Jak můžeme vidět na velmi zjednodušeném modelu rozvahy, bez správného přiřazení

výnosů k příslušnému období dochází k významnému zkreslení výsledku hospodaření a tedy i všech příslušných ukazatelů a daně z příjmů.

Všechny výnosy ve společnosti splňují kritéria podle IFRS, konkrétně *IAS 18 – Tržby (Výnosy)* a pro účely konverze výkazů není nutné provádět žádné změny. Časové rozlišení je, jak již bylo řečeno, důsledně dodržováno již na úrovni transakcí i v účetnictví podle českých předpisů.

4.3.5. Náklady

Hlavními náklady ve společnosti jsou náklady spojené s údržbou a chodem nemovitostí a pozemků, od úklidových a bezpečnostních služeb až po služby společností zabývající se property managementem a účetnictvím. Nezanedbatelnou položkou jsou každodoměsíční vyúčtování energií – elektřiny, vody a plynu.

Stejně jako výnosy, jsou i náklady pečlivě časově rozlišeny na měsíční bázi. Vzhledem k brzkému termínu měsíčního reportingu – obvykle k 10. dni v měsíci – je nutno většinu nákladů uzavíraného měsíce odhadnout. V České republice je dle zákona o DPH možno vystavit doklad do patnácti dnů po uskutečnění zdanitelného plnění a toto časové období se s potřebami reportingu nekryje.

Činnost společnosti probíhá v podstatě bez větších výkyvů a k vytvoření dohadných položek pasivních dostačuje kalkulace vycházející z pravidelných měsíčních nákladů. Oproti dohadným položkám aktivním je ale potřeba dohady na náklady tvořit odděleně pro část služeb, které jsou přefakturovány nájemníkům, a část, která zůstává k tíži společnosti. Každá nákladová položka (faktura) je správcem nemovitosti posouzena a procentně rozdělena mezi nájemníky a nájemce.

Tabulka č. 9 – Tvorba dohadných položek pasivních a jejich účtování (v Kč)

Faktura přijatá	Částka	Část k přefakturaci		Suma k přefakturaci	
		ano	ne	ano	ne
Úklid	10 000,00 Kč	69%	31%	6 900,00 Kč	3 100,00 Kč
Ostraha areálu	50 000,00 Kč	50%	50%	25 000,00 Kč	25 000,00 Kč
Elektrická energie	80 000,00 Kč	100%	0%	80 000,00 Kč	0,00 Kč
Účetní služby	40 000,00 Kč	0%	100%	0,00 Kč	40 000,00 Kč

321 Dodavatelé		518 - Spotřeba služeb k přefakturaci		518 - Spotřeba služeb náklad pronajímatele	
10 000,00 Kč	6 900,00 Kč		3 100,00 Kč		
50 000,00 Kč	25 000,00 Kč		25 000,00 Kč		
80 000,00 Kč					
40 000,00 Kč					
180 000,00 Kč	31 900,00 Kč			68 100,00 Kč	
		502 - Spotřeba energií k přefakturaci			
		80 000,00 Kč			388 - Dohadná položka - výnosy z přeř. služeb
		80 000,00 Kč			31 900,00 Kč
					31 900,00 Kč
					602 - Výnosy z přefakturace služeb
					31 900,00 Kč
					31 900,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních zdrojů společnosti

4.3.6. Cizí měny a kurzové rozdíly

Společnost Obchodní centrum Čestlice s.r.o. účtuje v souladu s ČÚS v českých korunách. Většina nájemních smluv je ale s nájemníky uzavřena v EUR, a to jak na nájemné, tak i na vyúčtování služeb. Také dlouhodobý bankovní úvěr, půjčka od přízněné osoby a některé dodavatelské závazky jsou v EUR.

Kurzovými rozdíly se zabývá IAS 21 – *Dopady změn měnových kurzů*. Cílem standardu je upravit zachycování a vykazování transakcí v cizí měně a také převedení účetní závěrky do měny vykazování. Standard řeší i otázky, které měnové kurzy používat a jak v účetní závěrce vykazovat účinek změn měnových kurzů. Pro zajišťovací účetnictví je ale třeba použít zvláštní standard IAS 39 – *Finanční nástroje* (BOHUŠOVÁ, 2008).

Základním pojmem uvedeného IAS 21 je **funkční měna**. Jde o měnu primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí. Nemusí se tedy nutně jednat o měnu státu, ve kterém má účetní jednotka svoje sídlo.

Naproti tomu zákon o účetnictví České republiky striktně udává, že:

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně“ (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, §4 odst. 12.).

Dle IAS 21 je každá účetní jednotka povinna svou funkční měnu určit a v této měně měřit své výsledky a finanční pozici. Ve funkční měně vykazuje jednotka i všechny položky cizí měny, přepočtené vhodným směnným kurzem.

Dalšími důležitými definicemi, uvedenými v IAS 21, jsou:

Závěrkový kurz - okamžitý měnový kurz k rozvahovému dni, **kurzový rozdíl** - rozdíl, který je výsledkem převodu určitého počtu jednotek jedné měny do jiné měny při různých měnových kurzech, **měnový kurz** - směnný poměr dvou měn. **Cizí měnou** je jiná měna, než je měna funkční. A velmi důležitá definice **měny vykazování**, což je měna používaná při předkládání účetní závěrky. Může se jednat v podstatě o jakoukoli světovou měnu.

Měna vykazování se může lišit od funkční měny. Právě tak je tomu ve společnosti Obchodní centrum Čestlice s.r.o., kde funkční měnou je česká koruna a měnou vykazování je euro. Jak jsem již uvedla v úvodu této kapitoly, společnost má ovšem i velkou část výnosů (příjmy z nájemného) v eurech. Rovněž veškeré dlouhodobé závazky jsou v této měně, počet dodavatelských faktur by se dal odhadnout asi na 5% celkového ročního objemu.

Podle IAS 21 se výchozí ocenění pohledávky či závazku v cizí měně provede přepočtem za použití aktuálního směnného kurzu mezi funkční měnou a měnou transakce, k datu jejího uskutečnění. Z praktických důvodů lze použít kurz, který se přibližuje skutečnému kurzu k datu transakce - lze použít průměrný kurz týdne či měsíce pro všechny transakce, které se v daném období v příslušné měně uskutečnily, a to v případě, že nedochází v příslušném období k výraznému kolísání měnových kurzů (BOHUŠOVÁ, 2008).

Podle českého zákona o účetnictví se majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to buď

- k okamžiku uskutečnění účetního případu, nebo
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje.

Ke dni, k němuž se účetní závěrka sestavuje, se oceňují zejména pohledávky a závazky, podíly na obchodních společnostech, cenné papíry a deriváty, ceniny, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizí měny, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.

K okamžiku uskutečnění účetního případu může účetní jednotka pro přepočet cizí měny na českou měnu použít také pevný kurs. Pevným kursem se rozumí kurs stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky na základě kursu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou k prvnímu dni období, pro které je používán. Společnost Obchodní centrum Čestlice s.r.o. používá pro v účetnictví dle českých předpisů kurz stanovený ČNB ke dni uskutečnění účetního případu.

Kurzové rozdíly, vznikající při vypořádání peněžních položek, jsou uznány jako zisky nebo ztráty v období, kdy vznikly. Totéž platí pro českou právní úpravu. V IAS 21 tvoří výjimku kurzové rozdíly u čisté investice vykazující organizace do zahraniční jednotky subjektu.

Tabulka 10 - Přepočet cizí měny na měnu funkční a jeho účtování ve společnosti

	Datum	Transakce	Částka v cizí měně	Kurz	Částka ve funkční měně
(1)	1.12.2010	Faktura odběrateli: nájem 12/10	€ 15 000	25,67	385 050 Kč
(2)	5.12.2010	Faktura dodavatele: služby	€ 8 000	25,87	206 960 Kč
(3)	10.12.2010	Úhrada faktury za služby	€ 8 000	25,43	203 440 Kč
(4)	28.12.2010	Úhrada faktury za nájem	€ 15 000	25,15	377 250 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

	Tržby za služby		Odběratelé	
	385 050	(1)	385 050	
			377 250	(4)
			7 800	
	Dodavatelé		Ostatní služby	
(3)	203 440		206 960	(2)
	3 520			
	Bankovní účet		Kurzový zisk	
	203 440	(3)	3 520	
	377 250	(4)	Kurzová ztráta	
			7 800	

Ve standardu je dále uveden postup v případě, že se měna vykazování liší od funkční měny podniku. Jestliže například skupina obsahuje jednotlivé organizace s různými funkčními měnami, účetní výkazy jednotlivých organizací jsou vyjádřeny ve společné měně, takže lze předložit konsolidovanou účetní závěrku.

Pokud funkční měna není měnou hyperinflační ekonomiky, převedou se výkazy na jinou měnu vykazování následujícím postupem:

- aktiva a závazky se převedou závěrkovým kurzem k datu rozvahy,
- výnosy a náklady se převedou směnným kurzem k datu transakce; z praktických důvodů lze použít průměrný nebo pevný kurz za období, a
- všechny výsledné kurzové rozdíly se vykážou jako samostatná položka vlastního kapitálu.

České účetní standardy přepočítání na jinou měnu vykazování řeší pro společnosti, které jsou součástí českého konsolidovaného celku – standard 020, odstavec 4.2.1. Tento postup se pak obvykle analogicky používá i při přepočtu účetních zůstatků samostatné společnosti z Kč do jiné měny vykazování.

Společnost Obchodní centrum Čestlice s.r.o. provádí přepočítání na měnu vykazování z důvodu pravidelného reportingu každý měsíc.

4.3.7. Leasing

Další oblastí, kde ve společnosti při vykazování podle českých a mezinárodních standardů existuje významná odchylka, je vykazování leasingu. Konkrétně se v našem případě jedná o vykazování finančního leasingu. Společnost v roce 2010 pořídila pro potřeby svého zaměstnance automobil na leasingovou smlouvu. Jde konkrétně o automobil Škoda Octavia, přičemž smlouva naplňuje parametry o finančním leasingu podle příslušných právních předpisů České republiky, které jsou rozebrány podrobněji.

4.3.7.1 Leasing podle ČÚS

České účetní standardy leasing samostatně neupravují, veškerá úprava tak vychází z daňové legislativy. Při účetním zachycení a vykazování leasingu je jednoznačně upřednostňována forma nad obsahem na rozdíl od IFRS. Hlavními prameny právní úpravy je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Za finanční leasing se považuje pouze takový smluvní vztah, při němž je sjednáno právo nebo povinnost koupě předmětu leasingu, tzn., že po skončení doby leasingu přejde do vlastnictví příjemce. Základní podmínkou finančního leasingu pro daňovou uznatelnost výdajů u příjemce i poskytovatele je minimální doba trvání leasingové smlouvy ve výši zákonem stanovené doby odepisování daného majetku⁷.

V našem případě je ve smlouvě povinnost odkoupit automobil po skončení doby leasingu zakotvena. Leasingová smlouva je sjednána na 5 let, což koresponduje s dobou odepisování – osobní automobil je zařazen do druhé odpisové skupiny, ve které je majetek odepisován po dobu pěti let. Obchodní centrum Čestlice s.r.o. tak zahrnuje leasingové splátky do daňově účinných nákladů po dobu trvání leasingové smlouvy.

Důležitou podmínkou českého zákona o účetnictví je ale odepisování najatého majetku. Podle §28 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví *Majetek... odpisuje účetní jednotka, která jej poskytuje jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí poskytnutí majetku za úplatu do*

⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů §30 odst. 1

užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku.

To znamená, že po dobu trvání smluvního vztahu je předmět evidován v majetku poskytovatele, který jej také odepisuje. K převodu do majetku nájemce dojde až po ukončení leasingové smlouvy a odkupu automobilu. Odkupní cena předmětu po ukončení doby leasingu přitom nesmí být vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by věc měla při rovnoměrném odepisování k datu prodeje.

4.3.7.2 Leasing podle IFRS

Podle standardu *IAS 17 – Finanční leasingy* představuje leasing dohodu, na základě které převádí pronajímatel za úplatu na nájemce právo používat aktivum po dohodnutou dobu, buď za jednorázovou platbu, nebo řadu plateb po smluvené období. Standard dále definuje rozdíl mezi finančním a operativním leasingem, a to následujícím způsobem:

- finanční leasing je leasing, který převádí všechna rizika a ekonomické užitky z vlastnictví aktiva, zatímco vlastnické právo může být a nemusí být převedeno;
- operativní leasing je pak leasing nesplňující kritéria finančního leasingu.

Při posuzování, zda jde o finanční leasing či nikoliv, je nejdůležitější, aby byla převedena podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví na nájemce bez nutnosti skutečného převedení vlastnictví. Smlouva může vykazovat všechny znaky uvedené výše, ale pokud nedošlo k převodu rizik a užitků, nejedná se o finanční leasing.

Nájemce zachytí ve své rozvaze aktivum a závazek z leasingu ke dni platnosti leasingové smlouvy v nižší ze dvou částek, a to buď ve fair value daného majetku, nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb. Najaté aktivum je odepisováno nájemcem, který jej eviduje ve svých aktivech. Odpisování se řídí příslušným standardem pro dlouhodobý majetek.

U pronajímatele je pak finanční leasing zachycen jako dlouhodobá pohledávka, která je v průběhu leasingu postupně nájemcem splácena spolu s úroky. Pohledávka z finančního leasingu je oceněna ve výši fair value aktiva, které pronajímatel poskytl nájemci.

Zatímco operativní leasing je dle českých předpisů a IFRS upraven podobně, u finančního leasingu existují významné rozdíly, způsobené nedodržením zásady „přednost obsahu před formou“ v případě české účetní legislativy (BĚLOVSKÁ, 2010).

4.3.7.3 Úprava výkazů

Leasingová smlouva je sjednána na 5 let, s pravidelnými splátkami na konci roku ve výši 65 000 Kč. Pronájem byl zahájen 1. 1. 2010.

Tabulky č. 11, 12 – Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek pro výkazy dle IFRS⁸

		Současné hodnoty minimálních leasingových splátek (v Kč)		
		Rok	Splátka	Současná hodnota
Reálná hodnota	250 000	2010	65 000	59 090,91
Úroková míra	10%	2011	65 000	53 719,01
Životnost	8 let	2012	65 000	48 835,46
		2013	65 000	44 395,87
		2014	65 000	40 359,89
		Celkem	325 000	246 401,14

Zdroj: Vlastní zpracování na základě příkladu Bohušová, 2008

Nižší z reálné a současné hodnoty je hodnota současná. Automobil je tedy v roce 2010 zařazen do majetku ve výši **246 401 Kč** (zaokrouhлено). Roční lineární odpis s uvedenou životností tak bude činit **30 800 Kč**. Ke konci roku 2010 je nutno vypočítat výši závazku z leasingu a výši úroku.

Tabulka č. 13 – Stanovení výše úroku a závazku

Stanovení výše úroku a závazku (v Kč)				
Rok	Závazek	Splátka	Úrok	Snížení závazku
2010	246 401,00	65 000	24 640,10	40 359,90
2011	206 041,10	65 000	20 604,11	44 395,89
2012	161 645,21	65 000	16 164,52	48 835,48
2013	112 809,73	65 000	11 280,97	53 719,03
2014	59 090,70	65 000	5 909,30	59 090,70
Celkem		325 000	78 599	246 401

⁸ Inspirováno příkladem Bohušová, H. 2008. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9. str. 147-149

Pro správné vykázání v rozvaze je nutno závazek z leasingu rozdělit na krátkodobý (tj. splatný do 12-ti měsíců) a dlouhodobý.

Tabulka č. 14 – Výpočet dlouhodobého a krátkodobého závazku z leasingu (v Kč)

Analýza závazku	2010	2011	2012	2013	2014
Krátkodobý	40 359,90	44 395,89	48 835,48	53 719,03	59 090,70
Dlouhodobý	206 041,10	161 645,21	112 809,73	59 090,70	0,00
Celkem	246 401,00	206 041,10	161 645,21	112 809,73	59 091,00

Zdroj: Vlastní zpracování na základě příkladu Bohušová, 2008

Výsledkem uvedených výpočtů jsou následující úpravy v rozvaze a výsledovce.

Tabulka č. 15 – Úprava leasingu dle IFRS v rozvaze

Rozvaha k 31. 12. 2010 (v tis. Kč)	ČÚS	Úpravy pro IFRS				IFRS
		Zařazení leasingového majetku	Oprávký k majetku	Závazky z leasingu	Úprava VH	
AKTIVA	-65					<u>190</u>
Samostatné movité věci		246				246
Oprávký k SMV			-31			-31
Peníze	-65				40	-25
PASIVA	-65					<u>190</u>
Vlastní kapitál						0
Výsledek hospodaření	-65		-31		40	-56
Závazky z leasingu - krátkodobé				40		40
Závazky z leasingu - dlouhodobé				206		206

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 16 – Úprava leasingu dle IFRS ve výsledovce

Výsledovka k 31. 12. 2010 (v tis. Kč)	ČÚS	Úpravy pro IFRS			IFRS
		Eliminace splátek leasingu	Odpisy z majetku dle IFRS	Splátka úroků	
Služby - leasing	65	-65	0	0	0
Odpisy	0	0	31	0	31
Úroky	0	0	0	25	25
Výsledek hospodaření	-65	65	-31	-25	-56

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.8. Odložená daň z příjmů

Společnost nemá povinnost o odložené dani účtovat, protože nesplňuje podmínky dané zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétně §59 Metoda odložené daně. Pro účely IFRS ale odloženou daň počítá a vykazuje, i když ji do českého účetnictví neuvádí.

4.3.8.1 Odložená daň z hlediska IFRS a porovnání s českou právní úpravou

Odložené dani se věnuje velká část standardu *IAS 12 – Daně ze zisku*. Odložená daň z příjmů vzniká v důsledku rozdílů mezi účetním a daňovým pojetím výnosů a nákladů a z toho i rozdílným účetním a zdanitelným výsledkem hospodaření. Odložená daň je tak nástrojem uplatnění aktuálního principu a uplatnění zásady opatrnosti (BOHUŠOVÁ, 2008).

Pro zjištění základu daně z příjmu je nutno zisk nebo ztrátu upravit o zmíněné rozdíly účetního a daňové pojetí. Může se jednat o rozdíly

- trvalého charakteru - nikdy nedojde k uplatnění hodnoty zachycené v účetnictví pro daňové účely a tyto rozdíly tak nejsou předmětem vzniku odložené daně z příjmů), nebo
- dočasného charakteru – tzv. přechodné rozdíly. V průběhu několika období dojde k jejich uplatnění jak pro daňové, tak pro účetní účely.

Pokud je účetní hodnota aktiv vyšší než daňová, vedou přechodné rozdíly k **odloženému daňovému závazku**. Jde o částky daně ze zisku k úhradě v budoucích obdobích.

Pokud je účetní hodnota aktiv nižší než daňová, jde o **odloženou daňovou pohledávku** – o snížení částky daně ze zisku, nárokovatelné v příštích obdobích.

U závazků je tomu pak přesně opačně.

IAS 12 pro vyjádření odložené daně z příjmu používá, stejně jako ČÚS, závazkovou metodu založenou na rozvahovém přístupu. Odložená daň je pak vypočítána jako součin daňové sazby a rozdílem mezi účetní hodnotou aktiv a závazků v rozvaze a jejich daňovou základnou. Účetní jednotka účtuje o odloženém daňovém závazku vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti.

IAS 12 se oblastí odložené daně zabývá mnohem podrobněji než česká právní úprava, vymezuje základní pojmy v souvislosti s odloženou daní (přechodný rozdíl, daňová základna aktiva, daňová základna závazku...) a liší se v oblasti rozpoznání odložené daně.

V české právní úpravě je odložená daň upravena zákonem o účetnictví, prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., a ČÚS číslo 3.

4.3.8.2 Výpočet odložené daně pro výkazy dle IFRS

Ve společnosti je hlavním důvodem pro výpočet odložené daně střed jejího podnikání – budovy. Vzhledem k jejich hodnotě jsou rozdíly mezi účetním a daňovým stavem natolik rozdílné, že je zde výpočet odložené daně na místě. Dalším titulem pro výpočet odložené daně je již zmíněné zajišťovací účetnictví, díky kterému vzniká vysoký odložený daňový závazek. Společnost také do výpočtu započítává zatím neuplatněné daňové ztráty minulých období.

Tabulka č. 17 - Výpočet přechodného rozdílu u budovy, použité v předchozích kapitolách

Budova ⁹	
Reálná hodnota dle znaleckého posudku	20 570 000
Daňová zůstatková cena	18 000 000
Rozdíl - odložený daňový závazek	2 570 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Stav účtu 414 – Oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků k rozvahovému dni nám udává odložený daňový závazek 3 000 000.

Kumulované daňově uznatelné ztráty z předchozích období¹⁰ činí odloženou daňovou pohledávku 2 000 000.

Sazba daně z příjmů právnických osob činila v roce 2010 19%, pro následující roky zatím není známo, pokud a jakým způsobem se daňová sazba bude měnit. Pro výpočet odložené daně tedy použijeme sazbu 19%.

Tabulka č. 18 – Výpočet odložené daně

Odložený daňový závazek - budova	2 570 000
Odložený daňový závazek - zajišťovací účetnictví	3 000 000
Odložená daňová pohledávka - ztráty minulých období	-2 000 000
Celkem odložený daňový závazek	3 570 000
Daňová sazba	19%
ODLOŽENÁ DAŇ	678 300

Zdroj: Vlastní zpracování

Vypočtená odložená daň je pak pouze přidána do výkazů dle IFRS, v českých výkazech nefiguruje.

⁹ Odpisová skupina 5, rovnoměrný odpis

¹⁰ „Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje“ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů §34 odst.1

Tabulka č. 19 – Vykázání odložené daně v rozvaze

Rozvaha k 31.12.2010 (v tis. Kč)	ČÚS	Úpravy pro IFRS	IFRS
		Vykázání odložené daně	
PASIVA	0	0	0
Odložená daň	0	678	678
Zisk/ztráta minulých let	0	-678	-678

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 20 – Vykázání odložené daně ve výsledovce

Výsledovka k 31.12.2010 (v tis.Kč)	ČÚS	Úpravy pro IFRS	IFRS
		Vykázání odložené daně	
Náklady			
Odložená daň	0	678	678
Výsledek hospodaření	0	-678	-678

Zdroj: Vlastní zpracování

5. ZÁVĚR

Cílem této bakalářská práce bylo představit základní rozdíly mezi účetní závěrkou sestavenou podle českých účetních předpisů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Vzhledem k rozsáhlosti dané problematiky popisuje práce hlavní rozdíly mezi těmito dvěma systémy na úrovni účetních výkazů, v praktické části pak na úrovni jednotlivých specifických případů.

V teoretickém úvodu jsem představila historický vývoj, světové tendence a důvody pro vývoj jednotných mezinárodních předpisů pro účetní reporting. Vzhledem k neustávajícím globalizačním tendencím se oblast IFRS neustále vyvíjí, na což reaguje EU implementací IFRS do svých směrnic a toto následně ovlivňuje účetní standardy České republiky.

Představila jsem základní stavební kámen IFRS – Koncepční rámec, popsala základní kvalitativní předpoklady sestavení účetní závěrky a definovala obsah výkazů podle IFRS. Následně jsem stručně představila sestavení účetní závěrky podle českých právních předpisů a popsala výkazy, s důrazem na uvedení rozdílů mezi českými výkazy a výkazy sestavené podle IFRS. Pro úplnost jsem také zmínila první přijetí IFRS

ve společnosti a základní přehled aktivit, které v takové situaci nastávají, jako je důkladná reklasifikace položek rozvahy, ústící v zásadní odlišnosti při porovnání výkazů podle českých předpisů a IFRS.

V praktické části jsem pak na společnosti se zahraniční účastí Obchodní centrum Čestlice s.r.o. podrobně rozebrala jednotlivé rozdíly mezi českými a IFRS výkazy. Pro své zahraniční vlastníky musí společnost každé čtvrtletí sestavovat rozvahu a výsledovku sestavenou v souladu s IFRS. Společnost se zabývá pronájmem nebytových prostor, proto je největší část věnována představení rozdílů v případě ocenění dlouhodobého majetku a vykázání finančního leasingu. V těchto oblastech totiž dochází k výrazným úpravám českých hodnot tak, aby odpovídaly IFRS.

V případě ocenění dlouhodobého majetku tvoří rozdíl v hodnotě aktiv mezi výkazy několik milionů korun, protože IFRS povolují ocenění reálnou hodnotou, zatímco podle české legislativní úpravy je možno z důvodu opatrnosti hodnotu aktiv pouze snižovat. V případě finančního leasingu je pak pro IFRS nutno do rozvahy přidat úplně novou položku aktiv, která podle českých předpisů definici aktiv nenaplnuje.

Dalšími zmíněnými rozdíly je pak časové rozlišení, cizí měny, opravná položka k pohledávkám a odložená daň z příjmů. O posledních dvou jmenovaných položkách není v českém účetnictví vůbec účtováno, jsou tvořeny podle interních předpisů pouze do IFRS výkazů. Celá odložená daň je pak počítána z IFRS hodnot a, pokud by v českém účetnictví počítána byla, nabývala by úplně jiné výše.

Přestože je představená společnost relativně malá, má pouze jednoho zaměstnance a nenaplnuje kritéria pro ověření účetní závěrky auditorem, i tak je u ní nutno při konverzi výkazů provést důležité změny a výsledek hospodaření i bilanční suma se liší od výkazů českých.

Toto myslím potvrzuje mou myšlenku z úvodu, že účetní profese v České republice musí svou znalost IFRS rozvíjet. Ačkoli celosvětová harmonizace je dlouhodobý a náročný proces, sjednocovací tendence zde nepopíratelně jsou a stále se vyvíjejí. České účetnictví bude asi ještě dlouho pod výrazným vlivem daňových předpisů, IFRS ale budou i díky EU v naší zemi hrát stále významnější roli a i u nás integrují své zásady pro sestavení účetní závěrky.

6. POUŽITÉ ZDROJE

6.1. Odborná literatura

BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků.* Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* 2.vyd. Brno: Computer Press, 2008. 327 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům.* 1. vyd. Praha: Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS.* 5. vyd. Praha: Polygon, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.

KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví DÍL 1 Jak porozumět účetním výkazům.* 5. vyd. Praha: Polygon, 1998. 248 s. ISBN 80-85967-73-1.

KRUPOVÁ, L. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi. Stav k 1.1.2009.* 1.vyd. Praha: 1. VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.* 1.vyd. Praha: 1. VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.

MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka.* Praha: ASPI, 2007. 136 s. ISBN 978-80-7357-308-9.

6.2. Elektronické zdroje

DELOITTE. *IFRS in your Pocket 2010* [Online]. Poslední revize 2010 [cit. 2011-24-04]. Dostupné z: <<http://www.iasplus.com/dttpubs/pocket2010.pdf>>.

IFRS FOUNDATION. *Standards (IFRS)* [Online]. Poslední revize 2011 [cit. 2011-17-04]. Dostupné z: <<http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRSs.htm>>.

KOMORA AUDITORŮ ČR. *České znění IFRS (překlad EU)* [Online]. Poslední revize 2010 [cit. 2011-12-03]. Dostupné z: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=177&nArticleID=504&nLanguageID=1>>.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví na přelomu tisíciletí: přes úspěchy a pády směrem ke světovému výkaznictví* [Online]. Poslední revize 2004b [cit. 2011-14-01]. Dostupné z: <<http://www.svses.cz/skola/akce/konf/ucto04/texty/kovanicova.pdf>>.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. *International Financial Reporting Standards Pocket guide - 2010* [Online]. Poslední revize 2010 [cit. 2011-03-02]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/Pocket_guide_2010_FINAL.pdf>.

ROUBÍČKOVÁ, J. *IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn* [Online]. [cit. 2011-21-04]. Dostupné z: <<http://www.iporadce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=56752>>.

6.3. Odborné práce

BĚLOVSKÁ, I. *Konverze účetní závěrky sestavené podle ČÚS na IFRS*. Praha: Vysoká škola ekonomická. Fakulta financí a účetnictví. Katedra finančního účetnictví a auditingu, 2010. 79 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.

DVOŘÁK, L. *Opravné položky podle české legislativy v porovnání s IAS/IFRS a US GAAP*. Praha: Vysoká škola ekonomická. Fakulta financí a účetnictví. Katedra finančního účetnictví a auditingu, 2008. 39 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Lenka Velechovská.

SCHÄFROVÁ, A. *Účetní závěrka z pohledu české legislativy a IFRS*. Praha: Vysoká škola ekonomická. Fakulta financí a účetnictví. Katedra finančního účetnictví a auditingu, 2009. 92 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.

6.4. Právní předpisy

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

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

České účetní standardy pro podnikatele (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se upravují některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.

6.5. Ostatní materiály

Interní předpisy společnosti Obchodní centrum Čestlice s.r.o.

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 - Seznam platných IFRS

Příloha č. 2 - Seznam platných SIC/IFRIC

Příloha č. 1 – Seznam platných IFRS

	Český překlad	Originální název
IFRS 1	První přijetí IFRS	First time Adoption of IFRS
IFRS 2	Platby akciemi	Share-based Payment
IFRS 3	Podnikové kombinace	Business Combinations
IFRS 4	Pojistné smlouvy	Insurance Contracts
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
IFRS 7	Finanční nástroje : zveřejňování	Financial Instruments Disclosures
IFRS 8	Provozní segmenty	Operating Segments
IFRS 9	Finanční nástroje - v platnosti od ledna 2013	Financial Instruments
IAS 1	Prezentace účetní závěrky	Presentation of Financial Statements.
IAS 2	Zásoby	Inventories
IAS 7	Výkazy peněžních toků	Cash Flow Statements
IAS 8	Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IAS 10	Události po rozvahovém dni	Events After the Balance Sheet Date
IAS 11	Stavební smlouvy	Construction Contracts
IAS 12	Daně ze zisku	Income Taxes
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	Property, Plant and Equipment
IAS 17	Leasingy	Leases
IAS 18	Výnosy	Revenue
IAS 19	Zaměstnanecké požitky	Employee Benefits
IAS 20	Výkazování státních dotací a zveřejnění státní podpory	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
IAS 21	Dopady změn směnných kurzů cizích měn	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IAS 23	Výpůjční náklady	Borrowing Costs
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran	Related Party Disclosures
IAS 26	Penzijní plány	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
IAS 27	Konsolidované a separátní účetní závěrky	Consolidated Financial Statements
IAS 28	Ivestice do přidružených podniků	Investments in Associates
IAS 29	Výkazování v hyperinflačních ekonomikách	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IAS 30	Zveřejňování v účetních výkazech bank a obdobných finančních společností	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Instit
IAS 31	Účasti ve společných podnicích	Interests in Joint Ventures
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace	Financial Instruments Presentation
IAS 33	Zisk na akcii	Earnings Per Share
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví	Interim Financial Reporting
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv	Impairment of Assets
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky, podmíněná aktiva	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS 38	Nehmotná aktiva	Intangible Assets
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování	Financial Instruments Recognition and Measurement
IAS 40	Investice do nemovitostí	Investment Property
IAS 41	Zemědělství	Agriculture

Zdroj: (IFRS FOUNDATION, 2011); český překlad (BOHUŠOVÁ, 2008), vlastní

Příloha č. 2 – Přehled platných SIC/IFRIC

IFRIC 1	Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, reaktivací a podobných závazcích Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities
IFRIC 2	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments
IFRIC 4	Posouzení zda smlouva obsahuje leasing Determining whether an Arrangement contains a Lease
IFRIC 5	Dekontaminanční fondy a fondy pro uvedení do původní stavu Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and environmental Rehabilitation Funds
IFRIC 6	Závazky vyplývající z účasti na specifických trzích - likvidace elektrických a elektronických zařízení Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment
IFRIC 7	Uplatnění metody přepřepočítání a znovuvykázání podle IAS 29 - vykazování v hyperinflačních ekonomikách Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IFRIC 8	zrušen IFRS 2
IFRIC 9	Vypořádní finančních závazků kapitálovými nástroji Reassessment of Embedded Derivatives
IFRIC 10	Mezitimní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv Interim Financial Reporting and Impairment
IFRIC 11	zrušen
IFRIC 12	Ujednání o poskytování licencovaných služeb Service Concession Arrangements
IFRIC 13	Zákaznické věrnostní programy Customer Loyalty Programmes
IFRIC 14	Limit aktiva definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich interakce IAS 19 – The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction
IFRIC 15	Smouvy o výstavbě nemovitostí Agreements for the Construction of Real Estate
IFRIC 16	Zajištění čisté investice do zahraniční ky Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation
IFRIC 17	Rozdělení nepěněžních aktiv vlastníkům Distributions of Non-cash Assets
IFRIC 18	Převody aktiv od zákazníků Transfers of Assets from Customers
IFRIC 19	Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji, platný od 1.7.2010 Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments
SIC 7	Zavedení Eura Introduction of the Euro
SIC 10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem Government Assistance-No Specific Relation to Operating Activities
SIC 12	Konsolidace - jednotky zvláštního určení Consolidation-Special Purpose Entities
SIC 13	Spoluovládané jednotky - nepěněžní vklady Jointly Controlled Entities-Non-Monetary Contributions by Venturers
SIC 15	Operativní leasingy – pobídky Operating Leases-Incentives
SIC 21	Daně ze zisku - zpětná získatelnost přečehovaných neodpisovatelných aktiv Income Taxes-Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets
SIC 25	Změny v daňovém stautut podniku nebo jeho akcionářů Income Taxes-Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders
SIC 27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease
SIC 29	Zveřejňování - ujednání o poskytování licenčních služeb Disclosure-Service Concession Arrangements
SIC 31	Výnosy - barterové transakce zahrnující reklamní služby Revenue-Barter Transactions Involving Advertising Services
SIC 32	Nehmotná aktiva - náklady na webové stránky Intangible Assets-Web Site Costs
SIC 33	Konsolidace a ekvivalenční metoda - potenciální volební práva a alokace podílu na rozhodování Consolidation and equity method - Potential voting rights and allocation of ownership interests

Zdroj: (IFRS FOUNDATION, 2011), překlad (KOMORA AUDITORŮ ČR, 2010), vlastní