

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Dopady vybraných rozdílů mezi českou právní
úpravou účetnictví a IFRS na podnikovou sféru**

Radka Bartošová

© 2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Radka Bartošová

Podnikání a administrativa

Název práce

Dopady vybraných rozdílů mezi českou právní úpravou účetnictví a IFRS na podnikovou sféru

Název anglicky

Impact of Chosen Czech Accounting Legal Regulation and IFRS Differences to Corporate Sector

Cíle práce

Hlavním cílem práce je navrhnout opatření k optimalizaci procesů konverze dat v oblasti dlouhodobého nehmotného majetku z účetnictví vedeného dle IFRS na data a transakce odpovídající české právní úpravě účetnictví a to na základě zmapování situace v konkrétním podniku a vypracování případových studií. Dílčím cílem práce je rozbor oceňování a účtování vybraných prvků účetní závěrky a analýza sestavování účetní závěrky dle požadavků zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky a českých účetních standardů a dle požadavků IFRS, dále pak upozornění na odlišnosti ve vykazování účetních informací dle stanovených účetních rámců.

Metodika

Pro zpracování práce budou použity české i zahraniční odborné zdroje a informace z účetnictví zvoleného podniku. Na základě analýzy, syntézy a komparace informací z dostupných zdrojů budou zpracována teoretická východiska práce. Pozornost bude zaměřena na přípustné metody oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při prvotním vstupu do účetnictví, v průběhu užívání a k rozvahovému dni dle IFRS a dle českých právních předpisů. Na základě předchozího zkoumání bude upozorněno na významné rozdíly v dané oblasti při účtování a vykazování dle obou účetních rámců. Nakonec budou navrženy možné postupy při konverzi dat na základě sestavení případových studií a tím budou navržena opatření k optimalizaci procesu převodu výsledku hospodaření dle IFRS na výsledek hospodaření dle českých právních předpisů.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Harmonizace účetnictví, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, české právní předpisy, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, vývojové náklady, výsledek hospodaření

Doporučené zdroje informací

BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Praha: ASPI, 2008. 307 str. ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. vyd. Brno : Computer Press, a. s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

EPSTEIN, B.J., JERMAKOWICZ, E.K. IFRS 2009: Implementation and Application of International Financial Reporting Standards. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 2009. ISBN: 978-0470-28609-8.

FICBAUER, Jiří; FICBAUER, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 3. vyd. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2010. 159 s. ISBN 978-80-7418-081-1.

HINKE, Jana. Účetní systém IAS/IFRS. 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.

JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012. 2.vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 448 str. ISBN 978-80-80-7357-366-9.

KOVANICOVÁ, Dana. Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. 284 s. ISBN 80-7273-095-9.

KRUPOVÁ, Lenka a kol. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Aplikace v podnikové praxi. Praha: VOX, 2009. 804 str. ISBN 978-80-86324-76-0.

MLÁDEK, Josef. Postupy účtování podle IFRS. Praha: 1. vyd. Leges, s. r. o., 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

STROUHAL, Jiří. Slovník pojmů IFRS. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 204 s. ISBN 978-80-7357-474-1.

ŠRÁMKOVÁ, Alice; JANOUŠKOVÁ, Martina. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace, Institut certifikace účetních, Praha 2009. 291 str. ISBN 978-80-86716-61-9.

www.deloitte.com

www.iasb.org

www.iasplus.com

www.ifrs.org

www.pwc.com

Předběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

Vedoucí práce

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

Elektronicky schváleno dne 26. 3. 2015

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 26. 3. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 29. 03. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Dopady vybraných rozdílů mezi českou právní úpravou účetnictví a IFRS na podnikovou sféru" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30. března 2015

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Martě Stárové, Ph.D. za cenné připomínky, odborné rady a zodpovědné vedení diplomové práce, dále Ing. Daniele Kynclové, Ph.D. za ochotu konzultovat a spolupracovat na této práci. Rovněž bych ráda poděkovala své rodině, nejbližším přátelům a kolegům za podporu po celou dobu studia.

Dopady vybraných rozdílů mezi českou právní úpravou účetnictví a IFRS na podnikovou sféru

Impact of Chosen Czech Accounting Legal Regulation and IFRS Differences to Corporate Sector

Souhrn

V literární rešerši jsou uvedeny informace o harmonizaci účetnictví ve světě a v Evropě, dále jsou popsány Mezinárodní účetní standardy, především části týkající se jejich vzniku a vývoje, struktury a také jsou zde uvedeny informace o účetní výkazech patřících do účetní závěrky. V další části literární rešerše jsou shrnuta teoretická východiska o české právní úpravě účetnictví, o rozvaze, výkazu zisku a ztrát a příloze. V závěrečné části rešerše je práce zaměřena na komparaci vybraných IFRS a české právní účetní normy, tedy zejména na odlišnosti týkající se dlouhodobého majetku a dlouhodobého nehmotného majetku. V praktické části diplomové práce je věnována pozornost komparaci IFRS a ČÚL na konkrétních případových studiích, jejichž výsledky jsou dále uvedeny ve spojitosti s dopadem na výsledek hospodaření a s dopadem na daňový základ v obou účetních rámcích. Na závěr práce je navržen možný popis konverze výsledků případových studií z IFRS do účetnictví podle ČÚS.

Klíčová slova: harmonizace účetnictví, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, české právní předpisy, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, finanční výkazy, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, vývojové náklady, výsledek hospodaření.

Summary

The theoretical part presents information regarding the accounting harmonization over the world and in Europe. Thus, International Accounting Standards are characterized; especially their forming, development and structure and also information regarding financial statements are provided. The following part summarizes the theoretical background of Czech Legal Accounting Regulations, the balance sheet, the income statement and the appendix. Finally, the thesis is focused on the selected IFRS and Czech Legal Accounting Standards comparison, especially the differences related to tangible and intangible assets. The practical part is aimed to the comparison of IFRS and Czech Legal Accounting Regulations in specific case studies, which results are consequently stated in connection with their impact on profit/ loss and on the tax base in both accounting frameworks. In the conclusion, a possibility of IFRS case studies results conversion to the accounting in order to comply with Czech Legal Accounting Regulations is outlined.

Keywords: harmonization of accounting, International Financial Reporting Standards IFRS, Czech Legal Accounting Regulation, tangible and intangible assets, financial statements, balance sheet, statement of profit and loss, development costs, profit/ loss.

Obsah

1 Úvod	10
2 Cíl a metodika.....	12
2.1 Cíl.....	12
2.2 Metodika	12
3 Literární rešerše	14
3.1 Harmonizace účetnictví ve světě.....	14
3.2 Harmonizace účetnictví v Evropě.....	16
3.3 Mezinárodní účetní standardy IFRS	18
3.3.1 Vznik a vývoj IFRS	18
3.3.2 Struktura IFRS	23
3.3.3 Účetní závěrka	25
3.4 Česká právní úprava účetnictví.....	34
3.4.1 Obecné účetní zásady v ČR.....	35
3.4.2 Účetní závěrka	36
3.5 Komparace vybraných okruhů dle IFRS a českých účetních předpisů.....	39
3.5.1 Dlouhodobý hmotný majetek	39
3.5.2 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	42
4 Praktická část.....	46
4.1 Případové studie vykazování dlouhodobého nehmotného majetku.....	47
4.1.1 Případová studie č. 1.....	47
4.1.2 Případová studie č. 2.....	50
4.1.3 Případová studie č. 3.....	54
4.1.4 Případová studie č. 4.....	58
4.2 Souhrn výsledků případových studií ve spojitosti s dopadem na výsledek hospodaření a daňový základ.....	64
4.2.1 Souhrn výsledků Případové studie č. 1 s dopadem na VH a DZ.....	64
4.2.2 Souhrn výsledků Případové studie č. 2 s dopadem na VH a DZ.....	65
4.2.3 Souhrn výsledků Případové studie č. 3 s dopadem na VH a DZ.....	65
4.2.4 Souhrn výsledků Případové studie č. 4 s dopadem na VH a DZ.....	66
4.3 Návrh popisu konverze výsledků účetních operací s rozdílným zobrazením.....	67
4.3.1 Klasifikace transakcí v závislosti dopadu na vykazovaná data	67

4.3.2	Postup konverze účetních dat	69
4.3.3	Účetní zobrazení transakcí A, B, C, E a F v účetních knihách a v účetním deníku	69
	Závěr	75
	Seznam literatury	76
	Seznam zkratek	79
	Seznam grafických prací	80
	Seznam příloh	81
	Přílohy	82

1 Úvod

Nejdůležitějším rysem vývoje světové ekonomiky je globalizace, která je zapříčiněna nárůstem uskutečněných mezinárodních obchodů se zbožím, kapitálem i pracovními silami. Tím, že se zvyšuje počet spotřebitelů, kteří nakupují stále větší množství zahraničních statků (služeb), roste i počet firem, jež se pokouší prosadit na zahraničních trzích. Tento fakt ovlivňuje i investory, kteří investují převážně na vzdálených trzích, pro něž jsou ekonomické informace základem úspěchu. Hlavním zdrojem ekonomických informací jsou právě účetní výkazy a jejich komentáře.

Počátky účetnictví se datují do 16. století (dle dochovaných záznamů z tohoto období), kdy se první forma podvojného účetnictví nazývala "kamerální účetnictví". Tato evidence vedla k zobrazení stavu majetku a peněžních toků na panstvích a podobných statcích. Od té doby se účetnictví dočkalo velkého posunu ve vývoji, avšak jednotlivé geografické oblasti si evidence upravovaly úměrně ke svým hospodářským předpokladům. V důsledku těchto skutečností došlo k velkému nesouladu ve výkaznictví účetních případů jak mezi subjekty uvnitř státu, tak i mezi státy samotnými [Hinke, 2007].

Základní princip vedení účetnictví je však u všech systémů stejný, jde o nástroj podávání informací (dat) o hospodaření podniku. Účetnictví informuje o majetku, zdrojích jeho krytí, dále také zobrazuje přírůstky a úbytky ekonomických prospěchů.

Mezi faktory ovlivňující další vývoj účetnictví a výkaznictví lze zařadit sjednocení informačních systémů, urychlení komunikace, navýšení srovnatelnosti, univerzální srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. Především oblast informačních systémů a informačních technologií je v současnosti nejdůležitějším bodem rozvoje celosvětové ekonomiky, a tedy i účetnictví.

Díky ekonomické a politické globalizaci v rámci Evropské unie se stále více vyvíjí tlak na harmonizaci účetnictví v EU. Zveřejňované informace jsou důležité nejen pro podnikatelská rozhodnutí, ale také pro poskytování dotací, podpor a grantů.

V současnosti existují tři významné mezinárodní účetní harmonizace, mezi které patří Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie a národní účetní standardy USA – US GAAP (v publikacích se vyskytují také pod názvem Všeobecně uznávané účetní zásady), které jsou významné především pro celosvětovou harmonizaci účetnictví kvůli ekonomické síle USA.

V rámci harmonizace v EU dochází v českých účetních předpisech k přibližování se k IFRS, přesto se vyskytují v jistých částech odlišnosti ve vykazování účetních případů, které stojí za prozkoumání.

2 Cíl a metodika

Pro diplomovou práci byly definovány cíle a sestavena metodika zpracování.

2.1 Cíl

Hlavním cílem práce je navržení opatření k optimalizaci procesů konverze dat v oblasti dlouhodobého nehmotného majetku z účetnictví vedeného dle IFRS na data a transakce odpovídající české právní úpravě účetnictví, a to na základě zmapování situace v konkrétním podniku a vypracování případových studií.

Dílčím cílem práce je rozbor oceňování a účtování vybraných prvků účetní závěrky a analýza sestavování účetní závěrky dle požadavků zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky a českých účetních standardů a podle požadavků IFRS, dále pak upozornění na odlišnosti ve vykazování účetních informací dle stanovených účetních rámců.

2.2 Metodika

Pro zpracování diplomové práce jsou použity české i zahraniční odborné zdroje, materiály z odborných školicích programů a informace z účetnictví zvoleného podniku získané prostřednictvím odborných konzultací. Na základě analýzy vybraných oblastí, jednotlivých prvků a vazeb obou účetních systémů dochází k jejich důkladnému popisu, následná syntéza slouží k odhalení podstatných souvislostí systémů. Na závěr teoretické části diplomové práce je použita metoda komparace informací z dostupných zdrojů týkajících se oblastí, které jsou vybrány k bližšímu prozkoumání v praktické části práce. Řešené oblasti byly určeny na základě absolvování odborných konzultací s účetní metodičkou a rozboru výroční zprávy nejmenované společnosti. V důsledku zkoumání je upozorněno na významné rozdíly v dané oblasti při účtování a vykazování dle obou účetních rámců. Předmětem komparace jsou definice dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, přípustné metody oceňování DHM a DNM při prvotním vstupu do účetnictví, v průběhu užívání a k rozvahovému dni, dále jsou uvedeny informace týkající se odpisování DHM a DNM dle IFRS a dle českých právních předpisů.

V praktické části diplomové práce jsou sestaveny případové studie na základě dedukce autorky, na nichž jsou analyzovány a graficky zobrazeny odlišnosti ve vykazování dlouhodobého nehmotného majetku podle IFRS a české právní úpravy. U případových studií je také věnována pozornost odpisům a jejich výpočtům (roční výpočty odpisů). Vzhledem k používání metody rovnoměrného (lineárního) odpisování v nejmenované společnosti, je v praktické části práci uveden stejný způsob odpisování. Pro výpočet odpisů podle IFRS je tedy uveden vzorec:

$$\text{odpis} = \frac{PC - \text{zbytková hodnota}}{\text{očekávaná doba životnosti}} = \frac{\text{odepsatelná částka}}{\text{očekávaná doba životnosti}}$$

Při určování vhodného vzorce u odpisů podle ČÚS záleží, zda účetní jednotka zohledňuje zbytkovou hodnotu, či ne. V případě, že zbytkovou hodnotu zohledňuje, vzorec pro výpočet odpisu bude stejný jako podle IFRS. Avšak pokud společnost nezohledňuje zbytkovou hodnotu, je vzorec pro výpočet odpisů následující:

$$\text{odpis} = \frac{PC}{\text{stanovená doba odpisování}}$$

Na základě analýzy a syntézy účetních dat a přiřazení účetních operací do kategorií transakcí je navržena podoba tzv. manuálu, který je zaměřen na postup konverze dat z IFRS do účetnictví vedeného podle ČÚS na základě sestavených případových studií. Tento manuál je navržen jako opatření k optimalizaci procesu převodu výsledku hospodaření dle IFRS na výsledek hospodaření dle českých právních předpisů. Pro zlepšení přehlednosti jsou vypracována schémata účetních postupů jednotlivých transakcí na základě předlohy uvedené v akademické práci Ing. Daniely Kynclové, PhD. Schémata jsou doplněna o výsledky z případových studií na základě dedukce autorky.

3 Literární rešerše

V literární rešerši jsou uvedeny informace o harmonizaci účetnictví ve světě a v Evropě, dále jsou popsány Mezinárodní účetní standardy, především části týkající se jejich vzniku, vývoje a struktury a také jsou zde uvedeny informace o účetní výkazech patřících do účetní závěrky. V další části literární rešerše jsou shrnuta teoretická východiska o české právní úpravě účetnictví, o rozvaze, výkazu zisku a ztrát a příloze. V závěrečné části rešerše je práce zaměřena na komparaci vybraných IFRS a české právní účetní normy, tedy zejména na odlišnosti týkající se dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku.

Účetní systémy lze všeobecně charakterizovat účetními principy a pravidly, účetními metodami, oceňovacími základnami, vzhledem a vypovídací schopností účetních výkazů.

Největší odlišnosti lze najít především v:

- a) způsobu a míře regulace účetnictví,
- b) vymezení uživatelů účetních výkazů a struktury výkazů,
- c) vztahu mezi účetnictvím a daněmi – tedy ve vykazování daně ze zisku,
- d) volbě oceňovacích základů a s tím související mírou zohlednění inflace a
- e) způsobu a míře uplatnění základních účetních zásad.

Srovnávání účetních systémů nabývá stále větší důležitosti. Výše zmíněné rozdíly z důvodu globalizace zapříčiňují neporovnatelnost vykazovaných dat, proto je harmonizace účetnictví více než nutná [Hinke, 2007].

3.1 Harmonizace účetnictví ve světě

V současnosti existuje ve světě mnoho účetních systémů, ovšem nejvýznamnějšími systémy jsou US GAAP a IFRS.

Všeobecně uznávané účetní standardy US GAAP určují předpisy pro finanční účetnictví (v USA mají tři samostatné účetní systémy – daňový, finanční a manažerský). Za vznikem pravidel US GAAP stojí soukromá samostatná organizace FASB, která je složena z celkem sedmi členů, kde tři jsou z účetní sféry, dva zastupují průmysl, jeden pochází z odborného

školství a jeden je zástupcem vlády. Dle těchto předpisů jsou povinny sestavovat účetní výkazy pouze akciové společnosti, které vlastní veřejně obchodovatelné akcie. Pro ostatní subjekty jsou US GAAP nepovinné, avšak velmi často používané z důvodu vyšší důvěryhodnosti v případě poskytování finančních zdrojů od bank a také z pohledu dodavatelsko-odběratelských vztahů [Hinke, 2007].

Ucelený teoretický základ se zaměřuje na určení cílů účetních výkazů, jsou zde definována čtyři kritéria, která musí být splněna z důvodu zachycení v systému. „Jedná se o tato kritéria:

- a) vyhovění definici
- b) vyjádření v peněžních jednotkách
- c) relevantnost (tzn. užitečnost, potřebnost)
- d) spolehlivost (tzn. pravdivost, objektivita) [Hinke, 2007, s. 15].“

„Významným krokem v oblasti celosvětové harmonizace účetního výkaznictví je společný projekt Rady pro standardy finančního účetnictví (FASB) v USA a IASB v Evropě, který vznikl v roce 2002 pod názvem „Convergence 2002“, jehož cílem je zajištění naprosté kompatibility stávajících US GAAP a IFRS i koordinace pracovních programů do budoucna. Projekt se realizuje prostřednictvím řady dílčích projektů zaměřených na krátkodobý či dlouhodobý horizont [Bohušová, 2008, s. 17].“

Do projektů, na kterých mají obě organizace pracovat společně, patří snížení hodnoty a daně ze zisku.

„Pravděpodobnost, že IFRS v blízké době nahradí US GAAP, je nulová. Ve hře je stále tzv. *condorsment*¹, proces podobný tomu, jaký používá Evropská unie, s tím rozdílem, že místo, aby se rozhodovalo, zda se jednotlivé standardy IFRS budou ratifikovat, bude se rozhodovat o tom, zda se zakomponují (nahradí část) do US GAAP. Pravděpodobnost, že IFRS a US GAAP se budou nadále konvergovat, je tak padesát na padesát. SEC je značně

¹ „Condorsment je složenina slov „convergence“ a „endorsement“. Znamená, že US GAAP budou i nadále existovat, přičemž po završení konvergence postupně FASB zakomponuje i standardy, které jejím předmětem nebyly, stejně jako ty, které budou v průběhu konvergence nově vydány a do podoby US GAAP přebrány [Dvořák, 2014, s. 75].“

znepokojená tím, jak Evropská unie využívá systém ratifikace k tomu, aby účelově ovlivnila tvorbu IFRS. Na druhé straně, tuto hrozbu, protože už existují mechanismy, které zaručují nezávislost IASB, nepovažují za fatální. Co SEC spíše skutečně vadí, je, že sama nebude moct ovlivňovat tvorbu IFRS do takové míry, jako je zvyklá ovlivňovat tvorbu US GAAP [Účetní kavárna, 2012].“

3.2 Harmonizace účetnictví v Evropě

K základním kamenům harmonizace účetnictví v Evropě patří tři směrnice, které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie. Jedná se o:

- a) čtvrtou direktivu č. 78/660/EHS²
- b) sedmou direktivu č. 83/349/EHS
- c) osmou direktivu č. 84/253/EHS.

Čtvrtá směrnice z 25. července 1978 je zaměřena na obsah účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností. „Zabezpečuje srovnatelnost účetních výkazů z hlediska jejich formy (direktiva obsahuje čtyři vzory výkazů zisků a ztrát a dva vzory rozvahy), oceňování a způsobů zveřejňování [Ficbauer, Ficbauer, 2012, s. 11].“

Sedmá direktiva z 13. června 1983 obsahuje informace o konsolidované účetní závěrce (vše o pravidlech pro sestavování a zveřejnění) a osmá směrnice z 10. dubna 1983 je věnována kvalifikačním požadavkům na profesi auditora nezbytných pro kvalifikované ověření účetních závěrek [Hinke, 2007].

„V Úředním věstníku Evropské unie byla 9. června 2006 vyhlášena směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních

² „Zkratky odkazující ke Smlouvám se během času měnily podle toho, jak byly přijímány nové Smlouvy a jejich změny:

- Před rokem 1993: používaly se zkratky „EHS“
- Od 1. listopadu 1993 (datum vstupu Maastrichtské smlouvy v platnost): zkratka „EHS“ se nahrazuje zkratkou „ES“.
- Od 1. prosince 2009: (po vstupu Lisabonské smlouvy v platnost) je zavedena zkratka „EU“ a zkratka „ES“ se již nepoužívá [Pravidla pro jednotnou úpravu dokumentů, 2014].“

a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS. Cílem směrnice je podstatná, i když ne úplná, harmonizace požadavků na povinný audit [Osmá směrnice vyhlášena v Úředním věstníku EU, 2012 – 2014].“

K dalším úpravám směrnic došlo o více než 7 let později. „Dne 26. června 2013 vydal Evropský parlament společně s Radou Evropské Komise Směrnicí 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice EP a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. Vydáním směrnice došlo fakticky ke sloučení a nahrazení tzv. čtvrté a sedmé účetní směrnice EP a Rady EK.

Směrnice byla v Úředním věstníku uveřejněna 26. června 2013 a v platnost vešla 20 dní po svém vyhlášení. Členské státy jsou povinny uvést v účinnost příslušné právní a správní předpisy, které zajistí dosažení souladu se směrnicí nejpozději do 20. července 2015. Členské státy mohou stanovit, že dané předpisy budou poprvé použity pro účetní období počínající dne 1. ledna 2016 nebo v průběhu kalendářního roku 2016 [Komora auditorů České republiky, 2012 – 2014].“ Souhrn zásadních změn lze najít v Příloze č. 2.

EK předpokládá, že výše zmíněné změny budou platné v režimu „dodržuj nebo vysvětli“ (comply or explain), když povinným subjektům je dána poměrně značná volnost ve způsobu a rozsahu zveřejňování informací.

„K zabezpečení implementace IFRS do národních účetních systémů byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus IFRS. Základním posláním schvalovacího mechanismu je zajištění právního uznání IFRS v prostředí EU. Ze zásad schvalovacího mechanismu vyplývá, že pouze ty standardy, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny EFRAG a zveřejněny v Úředním věstníku, jsou pro účetní jednotky z členských zemí EU povinné [Dvořáková, 2011, s. 4].“

„Schvalovací mechanismus ustanovený EK má dvě roviny. Jednou z nich je rovina odborná: tento mechanismus má zajistit, aby nebyly vytvářeny IFRS, které by byly

v rozporu s ekonomickými nebo právními charakteristikami prostředí EU, a dále dohlížet nad uplatňováním nových standardů a jejich interpretací [Kovanicová, 2005, s. 26].“

„Významnou determinantou vývoje mezinárodní harmonizace je proces konvergence US GAAP a IFRS. Přes určité odlišnosti je možno říci, že oba systémy jsou postaveny na podobných principech a postulátech, jsou tedy srovnatelné, neexistují mezi nimi zásadní rozpory a jejich konvergence je možná. Četné výzkumy analyzují oba systémy regulace, jsou řešeny projekty, které postupně odstraňují difference obou systémů. Nově vznikající standardy IFRS jsou již tvořeny ve spolupráci s FASB [Dvořáková, 2011, s. 5].“

„Cílem není vytvořit pouze jediný účetní systém, ale jednotnou „vizi“ vedení účetnictví tak, aby neexistovaly závažné rozdíly znemožňující rozhodování uživatelů účetních dat [Hinke, 2007, s. 24].“

3.3 Mezinárodní účetní standardy IFRS

V následujících podkapitolách jsou uvedeny veškeré informace týkající se pozdějšího splnění cílů práce zaměřující se na IFRS. Pozornost je věnována problematice vzniku a vývoje standardů, jejich tvorby a struktury, dále jsou zde popsány účetní výkazy sestavované podle IFRS.

3.3.1 Vznik a vývoj IFRS

Vznik mezinárodních účetních standardů je datován do sedmdesátých let dvacátého století. V roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů, dále uváděn pod zkratkou IASC³, jenž se stal nezávislým soukromým subjektem. Nezávislost byla podmíněna především vyřešením otázky financování jeho činnosti. Finanční stránka byla zabezpečena prostřednictvím dobrovolných příspěvků soukromých a veřejných institucí (zejména podniků, finančních institucí a účetních firem) po celém světě, nemalá část příjmů pocházela také z prodeje publikací [Dvořáková, 2011].

³ „IASC vznikl na základě dohody profesních institucí: Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie, Irsko a USA. Na počátku třetího tisíciletí bylo členy IASC 143 členů [Kovanicová, 2005, s. 27].“

„Cíle stanovené IASC jsou:

- a) definovat a publikovat standardy finančního účetnictví tak, aby byly mezinárodně respektovány a aplikovány při vytváření účetních závěrek,
- b) definovat a publikovat standardy finančního účetnictví, které zaručí vysokou kvalitu a budou dávat srovnatelné informace umožňující účastníkům kapitálových trhů přijímat adekvátní ekonomická rozhodnutí,
- c) v rámci finančního účetnictví stále zdokonalovat a sjednocovat účetní pravidla a účetní postupy, aktivně spolupracovat s jednotlivými tvůrci národních standardů s cílem dosáhnout celosvětového sblížení [Hinke, 2007, s. 17].“

Nově vydávané standardy byly pojmenovány Mezinárodní účetní standardy (IAS), kde součástí celého názvu je také pořadové číslo a název (např. IAS 41 Zemědělství) [Šrámková, Janoušková, Vojáčková, 2009].

IASC byl řízen Radou⁴, která se v té době skládala z představitelů 13 zemí, již byli jmenováni Radou IFAC (Mezinárodní federace účetních). V roce 1995 byl vytvořen poradní sbor (SAC), který sloužil k připomínkování strategie a plánů Rady, přípravě roční zprávy o činnosti Rady a zapojování odborné veřejnosti do práce IASC [Dvořáková, 2011].

Pro posuzování sporných účetních problémů, ke kterým v jejich řešení bylo v praxi přistupováno nejednotně, a pro vytváření interpretací k těmto problémům byl v roce 1997 vytvořen Stálý interpretační výbor (SIC), jehož vydané interpretace jsou označeny „SIC“ s pořadovým číslem [Dvořáková, 2011].

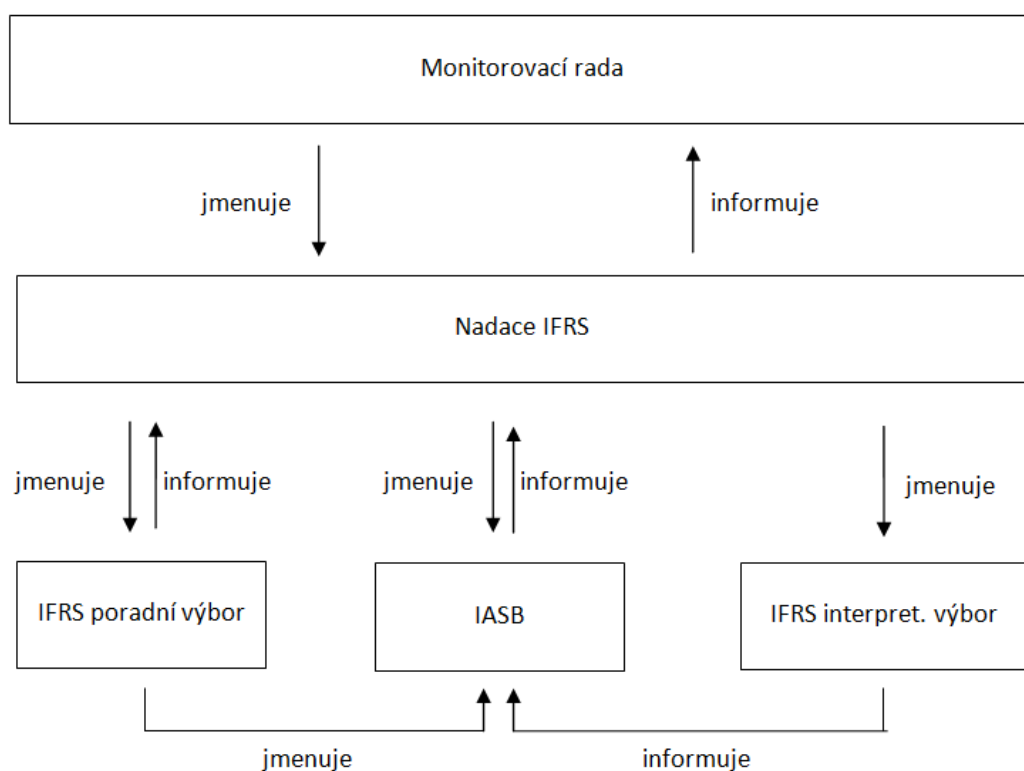
Na konci roku 1999 bylo rozhodnuto o změně organizační struktury IASC z důvodu zajištění vyšší nezávislosti na společnostech a vyššího důrazu na tvorbu účetních standardů. Došlo tedy k uspořádání samostatné organizace jako nadace (především z důvodu budoucího financování a zefektivnění činnosti), jež má být spravována správci.

⁴ „Rada se pravidelně schází s mezinárodní poradní skupinou, v níž pracují zástupce jak zhotovitelů, tak uživatelů účetních výkazů, dále představitelé institucí připravujících standardy a pozorovatelé mezinárodních organizací. Jde o tak vážené instituce jako např. Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO), americký Výbor pro standardy finančního účetnictví (FASB), Federace finančních burz, Mezinárodní obchodní komora, Mezinárodní bankovní asociace, Světová banka, Evropská komise, Mezinárodní asociace advokátů aj. [Kovanicová, 2005, s. 27].“

Od roku 2001 má nově vzniklá Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF), v některých publikacích je také uváděn název Nadace IASC, za úkol zajistit financování činnosti (hlavně prostřednictvím příspěvků). V červenci roku 2010 byla IASCF přejmenována na Nadaci IFRS (IFRS Foundation), která sídlí v americkém Delaware. Nadace IFRS je nadřízeným subjektem Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB), který je nástupcem IASC [Jílek, Svobodová, 2013].

Pro lepší orientaci ve struktuře rady IASB slouží níže uvedené schéma č. 1.

Schéma č. 1: Struktura rady IASB



Zdroj: vlastní zpracování podle: Jílek, Svobodová, 2013.

Monitorovací rada⁵ IASB je nástrojem oficiální spolupráce mezi veřejnými orgány (mají rozhodovací slovo na kapitálových trzích) a Nadací IFRS. „Účelem je usnadnit těmto orgánům, které povolují či vyžadují dodržování IFRS ve svých zemích, efektivněji plnit jejich povinnosti a úkoly spojené s ochranou investorů, zajištěním integrity trhů a kapitálu.

⁵ Ke dni 30. června 2013 tvoří Monitorovací radu příslušný člen Evropské komise, předsedové Japonské agentury pro finanční služby, americké Komise pro cenné papíry a burzy (SEC), Výboru Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry pro rozvíjející trhy (IOSCO) a předseda Rady IOSCO. Basilejský výbor pro bankovní dohled je pozorovatelem bez hlasovacích práv [Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2013].

K povinnostem Monitorovací skupiny patří:

- a) zapojení do procesu jmenování členů správní rady a schvalování jejich jmenování,
- b) kontrola plnění povinností ze strany členů správní rady a předkládání doporučení členům správní rady, kteří Monitorovací skupině jednou ročně odevzdávají písemnou zprávu [Deloitte, 2010, s. 13].“

Funkce Nadace IASB je již zmíněna v textu výše, pro úplnost informací je však nutné doplnit, že je složena z 22 členů správní rady, z toho jeden předseda a jeden až dva místopředsedové. Členové správní rady jsou voleni na tři roky a mohou být jednou znovuzvoleni [Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2013].

IASB je složena z 16 členů⁶, z nichž jeden je předseda a jeden nebo dva místopředsedové. Členové IASB jsou jmenováni na pět let, přičemž jejich mandát může být prodloužen o tři roky. Předseda a místopředsedové mohou být znovuzvoleni na dobu pěti let, maximální délka působení v radě je omezena na 10 let [Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2013]. IASB od roku 2001 plně zodpovídá za tvorbu platných účetních standardů, má tedy za úkol navázat na práci předcházejícího výboru, ne se od ní distancovat. Po změně v organizační struktuře a názvu organizace došlo také ke změně názvu samotných standardů. Od roku 2003 jsou nové standardy vydávány pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Ke změně názvu došlo především proto, že pojmenování standardů nereflektovalo jejich pravý význam. Standardy nepojednávají o účetnictví, resp. o regulaci účetních pravidel či metod, ale hlavně o účetním výkaznictví. Popisují správné sestavení účetních výkazů [Hinke, 2007]. „Standardy nově vydávané IASB již nejsou označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS), ale jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Standardy vytvořené před zahájením činnosti této Rady (IASB) zůstávají v platnosti a jsou nadále (i po provedených úpravách) označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS). Termín IFRS se rovněž používá v obecnější rovině⁷ – zahrnuje jak jednotlivé standardy (IAS, IFRS), tak i interpretace (SIC a interpretace IFRIC – viz dále) [Dvořáková, 2011, s. 6].“ „Stávající IAS zůstávají v platnosti do té doby, než budou případně v budoucnu aktualizovány a nahrazeny novým IFRS [Šrámková,

⁶ IASB je složeno z 16 členů, kde 4 členové jsou z Evropy, 4 členové ze Severní Ameriky, 4 členové z Asie a Oceánie, 1 člen je z Afriky, 1 člen z Jižní Ameriky a 2 členové z jakékoli oblasti [Jílek, Svobodová, 2013].

⁷ Z tohoto důvodu je zkratka IFRS používána i v celé této práci.

Janoušková, Vojáčková, 2009, s. 7].“ V současné době je aktuálních 15 IFRS a 28 IAS. Seznam platných standardů lze najít v Příloze č. 3.

Dřívější SIC byl také přejmenován, a to na Interpretační výbor mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC), který má ovšem stejnou funkci jako jeho předchůdce, tedy vysvětlení výkladu standardů v praxi [Hinke, 2007]. Seznam platných interpretací je uveden v Příloze č. 4.

Tvorba a schvalování standardů je proces zahrnující několik povinných i nepovinných prvků, které jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 1: Tvorba a schvalování standardů

a	Návrh tématu (projektu) se žádostí o identifikaci a posouzení souvisejících otázek, zvážení, zda je problematiku nutno upravit samostatným standardem, či je-li možno daný problém řešit aplikací obecných zásad a definic v Koncepčním rámci (žádost o posouzení problému podávají odborníci pracující při IASB).
b	Studium národních úprav daného problému a řešení užívaných hodnot.
c	Konzultace s Poradním sborem (IFRS Advisory Council) o vhodnosti zařazení daného tématu.*
d	Vytvoření poradní skupiny, která bude poskytovat radě doporučení při řešení projektu.
e	Publikování <i>diskusních materiálů</i> (discussion papers) k veřejnému připomínkování. Pozn.: Tyto dokumenty jsou zveřejněny na stránkách IASB: http://www.ifrs.org/ .
f	Publikování <i>Zveřejněného návrhu</i> (ED – Exposure Draft), který muselo schválit nejméně devět (pokud je přítomno méně než 16 členů rady) či deset členů rady, k veřejnému připomínkování.* Pozn.: Tyto dokumenty jsou zveřejněny na stránkách IASB: http://www.ifrs.org/ .
g	Publikování <i>Zdůvodnění závěrů</i> v rámci Zveřejněného návrhu.*
h	Posouzení připomínek k ED obdržených ve stanovené lhůtě (povinný krok). Pozn.: Dopisy s připomínkami a komentáři jsou velice zajímavým pramenem informací a jsou rovněž zveřejněny na stránkách IASB: http://www.ifrs.org/ .
i	Uskutečnění veřejného slyšení či testů v praxi, pokud se budou jevit jako účelné.
j	Schválení standardu nejméně devíti (pokud je přítomno méně než 16 členů rady) či deseti hlasy.*
k	Publikování <i>zdůvodnění závěrů</i> (basis for conclusion) v rámci standard.*

*Pozn.: Povinné kroky. Zdroj: Dvořáková, 2011, s. 7

Pro úplnost této kapitoly je nutno konstatovat, že vývoj externího účetního výkaznictví není a nebude ukončen. „Účetnictví musí reagovat na rozvoj národního a nadnárodního ekonomického prostředí a musí odpovídat na podněty vycházející z nových světových tendencí [Kovanicová, 2005, s. 32].“

3.3.2 Struktura IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví obsahují:

- a) **Úvodní část**, která má za úkol definovat IFRS, vymezuje řídicí orgány, jejich pracovní program a postupy.
- b) **Předmluva** k výkladu standardů, jež má za cíl stanovit úkoly a pracovní postupy IASB, vysvětlit předmět, závaznost a účinnost IFRS.
- c) **Koncepční rámec** pro přípravu a předkládání účetních výkazů.
- d) **Účetní standardy** (IAS a IFRS).
- e) **Interpretace standardů** (SIC a IFRS).

Ucelený soubor IFRS obsahuje navíc Významový slovník, Historický vývoj IFRS, Implementační příručku a u některých standardů také Zdůvodnění závěrů.

Důležitým bodem ve struktuře je koncepční rámec, který se zabývá účetními výkazy finančního účetnictví a je základem pro pochopení IFRS. „Koncepční rámec nastoluje základní ideový koncept, ze kterého vycházejí konkrétní požadavky jednotlivých standardů. Je základním nástrojem sjednocení přístupu k sestavení účetní závěrky [Dvořáková, 2011, s. 16].“ Nejde tedy o účetní standard, ani žádný ze standardů neruší nebo nezakazuje a ani nedefinuje účetní postupy.

V Koncepčním rámci je vymezen:

- a) Cíl účetní závěrky – poskytnutí informací o finanční situaci, výkonnosti a o změnách ve finanční pozici společnosti.
- b) Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky – vyjadřují přínos informací účetní závěrky, jde především o:
 - srozumitelnost;

- relevanci (na základě hodnocení minulých a současných událostí se lze rozhodnout do budoucna);
- srovnatelnost a
- pravdivý obraz.

c) Obsah, způsob rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky:

- aktivum (asset) – zdroj kontrolovaný účetní jednotkou, výsledek minulých skutečností s očekáváním budoucího ekonomického prospěchu;
- závazek (liability) – současná povinnost obchodního závodu vzniklá na základě minulých událostí, závazek způsobuje odliv zdrojů;
- vlastní kapitál (equity) – zbývající část aktiv po odečtení závazků obchodního závodu;
- výnosy (income) – zvyšují ekonomický prospěch formou zvýšení hodnoty aktiv nebo snížením závazků během účetního období;
- náklady (expenses) – snižují ekonomický prospěch způsobem čerpání aktiv nebo vznikem závazku [Mládek, 2009].

d) Koncepty oceňování:

- historické náklady – ocenění aktiv cenou v době jejich pořízení
 - běžná cena;
 - realizovatelná hodnota;
 - současná hodnota – ocenění v současné diskontované hodnotě peněz.
- } reálná hodnota (fair value)⁸

Reálná hodnota není v Koncepčním rámci uvedena (z důvodu nevyužívání hodnoty v době vzniku Koncepčního rámce), i když v aktuální verzi standardů je běžně používána jako oceňovací základna a postupem času čím dál více nahrazuje běžnou cenu a realizovatelnou hodnotu. „12. května 2011 zveřejnila Rada pro mezinárodní

⁸ „Standard definuje reálnou hodnotu jako „cenu, která by byla získána při prodeji aktiva nebo zaplacená při převodu závazku v běžné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění“. Někdy bývá označována jako „výstupní cena“ [Účetní zpravodaj, 2011].“

účetní standardy (IASB) standard IFRS 13 – Oceňování reálnou hodnotou, který vytváří jediný zdroj pokynů pro oceňování reálnou hodnotou podle IFRS. Standard IFRS 13 definuje reálnou hodnotu, obsahuje pokyny pro její stanovení a zavádí konsistentní požadavky pro zveřejňování informací o oceňování reálnou hodnotou. Standard neurčuje, kdy je třeba oceňovat reálnou hodnotou, ale předepisuje, jak se reálná hodnota stanovuje, pokud ji jiný standard vyžaduje [Účetní zpravodaj, 2011].“ Běžná cena je uvedena jako cena aktiv při jejich aktuálním nákupu, realizovatelná hodnota zastupuje cenu aktiv při jejich aktuálním prodeji.

- e) Pojetí kapitálu a jeho uchování – rozdíl mezi dvěma pojetími tkví především ve způsobu zobrazení účinku změn cen aktiv a závazků:
- finanční pojetí – kapitál je chápán jako vlastní kapitál nebo čistá aktiva obchodního závodu, výběr oceňovací báze záleží na typu finančního kapitálu;
 - produkční (fyzické, hmotné) pojetí – kapitál je chápán jako produktivní kapacita, vyžaduje aplikaci oceňovací báze běžných cen.

Koncepční rámec se také zabývá definicí uživatelů (externí i interní), pro které jsou výkazy určeny. Jde tedy především o investory, akcionáře, dodavatele a odběratele, banky, finanční úřady, atd. Dále jsou definovány základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky – aktuální princip a princip trvání⁹.

3.3.3 Účetní závěrka

Účetní závěrkou se zabývá jak IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (v širším pohledu), tak IAS 1 – Presentace účetní závěrky (v užším pohledu), dále také Koncepční rámec. Mezitímní účetní závěrka je předmětem standardu IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví.

⁹ „Aktuální princip – výsledky transakcí a jiných skutečností jsou předmětem uznání v období, kdy k nim došlo, nikoli až v období, kdy dojde k příjmu či vydání peněz či ekvivalentů, a jsou zobrazeny v účetních knihách, resp. jsou součástí účetní závěrky v období, k němuž se vztahují; Princip trvání – účetní výkaznictví je založeno na předpokladu pokračující činnosti i v dohledné budoucnosti. Z toho vyplývá, že společnost nebude likvidovat či omezovat svoji činnost [Hinke, 2007, s. 23].“

Účetní závěrku lze definovat jako strukturované vyjádření finanční situace, finanční výkonnosti a peněžních toků jednotky pro uživatelské potřeby. Informace uvedené ve výkazech musí být srovnatelné, věrným zobrazením situace jednotky a musí být vykazovány stejným způsobem v běžném i srovnatelném období. Dále je nutno vykazovat významné informace (jejich nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů), významnost je posuzována podle velikosti a povahy položek a její definice je plně v kompetenci účetní jednotky.

Mezi povinné informace uvedené v účetní závěrce patří název jednotlivé části předkládané účetní závěrky, název vykazujícího obchodního závodu, datum účetní závěrky nebo vymezení období, za které byla účetní závěrka vyhotovena, dále musí být uvedena měna, ve které je účetní závěrka sestavena (v souladu s IAS 21 – Důsledky změn směnných kursů cizích měn), s tím je spojena i další položka, a to úroveň přesnosti u jednotek, ve kterých jsou položky zveřejňovány (např. tisíce), také musí být nápadně uvedeno, zda jde o individuální či konsolidovanou účetní závěrku. Četnost předkládání je stanovena na minimálně jednou za účetní období, výjimečně lze účetní závěrku předložit za období delší či kratší než jeden rok, ovšem za podmínky, že jsou důvody délky období vysvětleny v komentáři [Šrámková, Janoušková, Vojáčková, 2009].

Kompletní účetní závěrka se dle IFRS skládá z:

- a) **výkazu o finanční situaci ke konci období** (statement of financial position at the end of the period)
- b) **výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku hospodaření za období** (statement of profit or loss and other comprehensive income for the period) – prezentace je možná dvěma způsoby:
 - jediný výkaz – obsahuje dvě části (o výsledku a o ostatním úplném výsledku), které se však prezentují dohromady
 - část o výsledku – samostatná výsledovka musí předcházet výkazu
- c) **výkazu změn vlastního kapitálu za období** (statement of changes in equity for the period)
- d) **výkazu o peněžních tocích za období** (statement of cash flows for the period) a
- e) **komentáře** (notes) [Jílek, Svobodová, 2013].

Mezi základní prvky účetní závěrky jsou řazena aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy, jejich bližší popis lze najít v kapitole 3.3.2 Struktura IFRS.

3.3.3.1 Výkaz o finanční situaci (Rozvaha)

Výkaz nemá přesně určenou formu, může se použít jak vertikální, tak horizontální forma¹⁰ (ukázky obou typů výkazu jsou uvedeny v Příloze č. 5). Rozvaha¹¹ je tvořena aktivy, závazky a vlastním kapitálem. V rozvaze jsou zveřejněny pouze významné položky, u kterých je ovšem uveden odkaz na bližší vysvětlení v komentáři, aby byly splněny požadavky na zveřejnění uvedené v jednotlivých standardech. V IFRS je pouze stanoven minimální obsah, který musí být obsažen v rozvaze.

U aktiv je seznam tvořen položkami:

- pozemky, budovy a zařízení,
- investice do nemovitostí,
- aktiva držená k prodeji,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice účtované ekvivalenční metodou,
- biologická aktiva,
- zásoby,
- obchodní a jiné pohledávky,
- hotovost a hotovostní ekvivalenty a
- celková aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a aktiva zahrnutá do vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držená k prodeji.

Položky závazků a vlastního kapitálu jsou stanoveny následovně:

- obchodní a jiné závazky,
- rezervy,
- finanční závazky (kromě obchodních a jiných závazků a rezerv),

¹⁰ „Vertikální formát rozvahy: Čistá aktiva (Aktiva – Závazky) = Vlastní kapitál;
horizontální formát rozvahy: Aktiva = vlastní kapitál + závazky [Bohušová, 2008, s. 45].“

¹¹ Standard nijak nezakazuje používání dřívější názvu Rozvaha pro Výkaz o finanční situaci (pozici).

- pohledávky a závazky ze splatné daně,
- pohledávky a závazky z odložené daně,
- závazky související s aktivy zahrnutými do vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držená k prodeji,
- menšinový podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu a
- vlastní kapitál a fondy vlastníků
 - struktura vlastního kapitálu dle IFRS je definována takto:
 - akciový kapitál,
 - emisní ážio,
 - fond z přecenění,
 - ostatní fondy,
 - kursové rozdíly z přecenění na jinou měnu a
 - kumulované (nerozdělené) zisky.

Ve výkazu o finanční situaci se rozdělují aktiva a závazky na krátkodobé a dlouhodobé.

Klasifikace krátkodobého aktiva zní ve stručné podobě takto:

- a) aktivum je určeno k prodeji nebo se předpokládá, že bude spotřebováno během obvyklého provozního cyklu jednotky,
- b) aktivum je určeno hlavně k obchodování,
- c) aktivum bude realizováno během jednoho roku (dvanácti měsíců) od konce účetního období, nebo
- d) aktivum je hotovost či jeho ekvivalent [Jílek, Svobodová, 2013].

Do krátkodobých aktiv (current assets) lze tedy zařadit peníze a jejich ekvivalenty (šeky, ceniny, směnky, atd.), krátkodobé investice, krátkodobé pohledávky, zásoby a krátkodobé náklady příštích období (např. předplacené služby – pojistné, předplatné, nájemné) [Bohušová, 2008].

Ostatní aktiva jsou definována jako dlouhodobá (non-current assets) - dlouhodobé investice, pozemky, budovy a zařízení, nehmotná aktiva, ostatní dlouhodobá aktiva, podmíněná aktiva¹² [Jílek, Svobodová, 2013].

Závazky jsou definovány jako krátkodobé, pokud:

- a) závazek bude uhrazen v průběhu obvyklého provozního cyklu společnosti a
- b) účetní jednotka předpokládá, že bude uhrazen do dvanácti měsíců od data rozvahy.

Do krátkodobých závazků (current liabilities) lze zařadit závazky vyplývající z nákupu zboží nebo služeb, dluhy vůči dodavatelům, zaměstnancům, splatné daně, dále také částky přijaté předem za dodávky výrobků, zboží nebo služeb (výnosy příštích období, přijaté zálohy) a ostatní dluhy uhrazené do jednoho roku. Závazky jiného charakteru jsou považovány za dlouhodobé (non-current liabilities) [Hinke, 2007].

Obecně lze tyto závazky rozdělit do tří skupin:

- a) závazky vyplývající z běžných činností podniku (dluhopisy, dlouhodobé obchodní závazky a dlouhodobé závazky z leasingu),
- b) specifické dlouhodobé závazky (penzijní závazky) a
- c) rezervy [Bohušová, 2008].

Do ostatních závazků je často řazen odložený daňový závazek (v některých publikacích je uváděn jako specifický dlouhodobý závazek). Stejně jako u aktiv, i u pasiv lze najít pojem podmíněný závazek¹³, který se ovšem nevykazuje v rozvaze, pouze v příloze účetní závěrky.

Účetní jednotka může rozvahu rozšířit o další údaje (řádky) pouze za předpokladu, že je to požadováno některým ze standardů IFRS nebo zmíněné rozšíření vede k věrnému zobrazení finanční situace obchodního závodu [Hinke, 2007].

¹² „Podmíněná aktiva – vyplývají z minulých událostí, jejich existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistých budoucích událostí, které nejsou zcela pod kontrolou společnosti (např. okolnost, že společnost vyhrála soudní spor, ale protistrana podala odvolání a k datu účetní závěrky odvolací řízení dosud neproběhlo) [Bohušová, 2008, s. 48].“

¹³ „Podmíněným závazkem je buď:

- a) současný závazek vyplývající z minulých událostí, u něhož:
 - a. není pravděpodobný odliv zdrojů,
 - b. není spolehlivě určitelná výše, nebo
- b) možný závazek vyplývající z minulých událostí, jehož existence bude potvrzena tím, že dojde, či nedojde k nejisté budoucí události, která není plně pod kontrolou společnosti [Hinke, 2007, s. 27].“

3.3.3.2 Výkaz o výsledku hospodaření a ostatním úplném výsledku

(Výkaz zisku a ztráty, Výsledovka)

Výkaz o výsledku hospodaření a ostatním úplném výsledku slouží k informování o celkové výkonnosti účetní jednotky a je tvořen náklady a výnosy, které jsou standardy dále rozděleny v případě nákladů (expenses) na náklady (expenses) a „ztráty“ (losses), a u výnosů (income) na tržby (revenues) a „zisky“ (gains). Rozdíly mezi druhy nákladů a výnosů spočívají ve vykazování, druhu činnosti, ze které vyplývají a také v možnosti ovlivnění společností (viz v Tabulce č. 2).

Tabulka č. 2: Náklady a výnosy

Náklady a Tržby (Expenses & Revenues)	„Zisky a Ztráty“ (Gains & Losses)
vykazují se hrubé (nekompenzace)	vykazují se čisté (kompenzace)
vyplývají z hlavní činnosti	vyplývají z vedlejší činnosti
	většinou je společnost nemůže ovlivnit

Zdroj: vlastní zpracování podle: Hinke, 2007, s. 28

Jak už bylo zmíněno v kapitole 3.3.3 Účetní závěrka, výkaz má dvě části – část o výsledku (výsledovka) a část ostatního úplného výsledku (výkaz o komplexním výsledku). „Účetní jednotky mohou podle svého uvážení sestavovat buď jeden výkaz o úplném výsledku hospodaření, jehož součástí budou i informace dříve prezentované ve výsledovce, nebo mohou sestavovat samostatnou výsledovku a na ni navazující výkaz o úplném výsledku hospodaření [Dvořáková, 2011, s. 285].“

Ve výkazu musí být vždy prezentován výsledek hospodaření, který je složen ze všech druhů nákladů a výnosů, ostatní úplný výsledek, jež je tvořen z gains and losses, které nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, a úplný výsledek hospodaření¹⁴. Obecně jsou standardy poměrně benevolentní k volbě položek, které jsou vykazovány přímo ve výsledovce a které v komentáři.

¹⁴ Úplný výsledek hospodaření je součet výsledku hospodaření a ostatního úplného výsledku hospodaření.

„Část o výsledku nebo výsledovka má obsahovat minimálně tyto řádkové položky za období:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíl na zisku přidružených a společných jednotek za použití ekvivalenční metody,
- daňové náklady a
- jedinou položku za ukončované činnosti (IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti) [Jílek, Svobodová, 2013, s. 84].“

Část o ostatním úplném výsledku má zahrnovat položky:

- které podle IFRS nebudou následně recyklovány (reklasifikovány) do výsledku a
- které podle IFRS budou následně recyklovány (reklasifikovány) do výsledku.

Žádné položky ve výkazu nesmí být označeny jako mimořádné. Ve výsledovce jsou náklady sepsány podle druhového nebo účelového členění¹⁵, záleží na jednotce, které členění považuje za spolehlivější a relevantnější. Dále si účetní jednotka, stejně jako u rozvahy, může zvolit vykazovanou formu výsledovky, a to v horizontální nebo vertikální podobě.

3.3.3.3 Výkaz peněžních toků (Cash Flow)

Veškeré náležitosti výkazu jsou předmětem standardu IAS 1 – Presentace účetní závěrky a především IAS 7 – Výkaz o peněžních tocích. Cílem Cash Flow je poskytování informací o peněžních prostředcích a ekvivalentech. Výkaz může být vykazován za celé účetní období (12 po sobě jdoucích měsíců) nebo za mezitímní účetní období (jakkoli dlouhé).

¹⁵ Druhové členění – náklady jsou agregovány podle jejich podstaty (např. spotřeba materiálu, odpisy, ...).
Účelové členění – členění nákladů dle jejich funkce (náklady na prodej, odbytové náklady a administrativní náklady).

Standardy však definují strukturu výkazu dle činností:

1. Peněžní toky z provozní činnosti:
 - peněžní příjmy z prodeje zboží, výrobků, služeb, licencí,
 - peněžní platby dodavatelům zboží, materiálu, služeb,
 - peněžní platby zaměstnancům, správa daní a
 - přijaté či placené úroky a dividendy.
2. Peněžní toky z investiční činnosti:
 - peněžní příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných aktiv,
 - peněžní platby spojené s pořízením pozemků, budov, zařízení atd.,
 - peněžní platby související s pořízením kapitálových nebo dluhových nástrojů jiného podniku,
 - peněžní příjmy z prodeje kapitálových nebo dluhových nástrojů jiného podniku.
3. Peněžní toky z finanční činnosti:
 - peněžní toky vyplývající z emise akcií (příjmy i toky spojené s nakládáním s akciemi),
 - peněžní příjmy plynoucí z emise dlužných cenných papírů,
 - peněžní platby u nájemce finančního leasingu atd.
4. Čisté zvýšení/snížení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.
5. Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období.
6. Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období.

Pokud zařazení položky ke správné činnosti není zcela zřejmé, rozhodnutí je na účetní jednotce (dochází k tomu nejčastěji u dividend a úroků) [Hinke, 2007]. Pro sestavení části výkazu týkající se provozní činnosti lze použít přímou nebo nepřímou metodu. „Přímá metoda: peněžní toky jsou vykázány jako peněžní příjmy a výdaje. Nepřímá metoda: peněžní toky jsou vykázány na základě úpravy disponibilního výsledku hospodaření o transakce nepeněžní povahy. [Bohušová, 2008, s. 64]“

3.3.3.4 Výkaz změn vlastního kapitálu

Výkaz má za cíl zveřejnit informace o počátečních a konečných stavech položek vlastního kapitálu, které jsou zveřejněny v rozvaze nebo v komentáři účetních výkazů, dále také celkové přírůstky a úbytky položek vlastního kapitálu, ke kterým během účetního období došlo [Dvořáková, 2011].

„Ve výkazu změn vlastního kapitálu jsou vykázány následující skutečnosti:

- celkový úplný výsledek za období,
- dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepracování údajů v souladu se standardem IAS 8 na každou složku vlastního kapitálu,
- částky transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci,
- pro každou komponentu vlastního kapitálu sesouhlasení účetní hodnoty na počátku a na konci období se samostatným zveřejněním každé změny [Deloitte, 2010].“

Zveřejnění výše uvedených skutečností lze provést více způsoby – první možností je sloupcový formát, kde se porovnávají počáteční a konečné zůstatky jednotlivých prvků, nebo lze zveřejnit pouze údaje, které se mají prezentovat přímo, a ostatní údaje zveřejnit v komentáři [Hinke, 2007].

3.3.3.5 Komentář

Komentář slouží k uvedení doplňujících informací k výše zmíněným výkazům účetní závěrky [Jílek, Svobodová, 2013]. Důraz je kladen na jeho systematickost, tzn. že každý prvek výkazů musí být označen křížovým odkazem na související informaci v komentáři [Hinke, 2007].

Obecně jsou však definovány povinné body komentáře:

- prezentace informací o způsobu zpracování účetní závěrky a konkrétních účetních pravidlech,
- informace vyžadované standardy, které nejsou v jednotlivých výkazech,
- poskytnutí dalších informací neobsažených ve výkazech, ale relevantních k pochopení kteréhokoliv z uvedených výkazů [Jílek, Svobodová, 2013].

Pro úplné doplnění informací týkající se účetní závěrky lze uvést, že každá účetní závěrka musí zveřejňovat i údaje za jedno předcházející účetní období, v praxi však často dochází, že obchodní závody uvádějí srovnávací informace za více než jedno období (např. 3 až 6 let).

3.4 Česká právní úprava účetnictví

V České republice je účetnictví obecně upravováno:

- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláškami ministerstva financí (č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 502/2002 Sb., č. 503/2002 Sb., č. 504/2002 Sb. a č. 410/2009 Sb.) pro šest okruhů jednotek a
- několika soubory českých účetních standardů ministerstva financí.

„Zákon o účetnictví upravuje základní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví, na rozdíl od Koncepčního rámce však neobsahuje vymezení základních pojmů. V zákoně o účetnictví jsou zakomponovány, nikoliv však vymezeny, všeobecné účetní zásady uplatňované v českých účetních předpisech [Bohušová, 2008, s. 37].“

Zákonem se řídí např.:

- právnické osoby se sídlem na území České republiky,
- zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- a další (§ 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů).

U šesti vyhlášek ministerstva financí je nezbytné zmínit, že každá z nich obsahuje definici položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, účetní metody a jejich použití, směrnou účtovou osnovu, atd. Vyhlášky jsou konstruovány z hlediska podnikajících osob pro podnikatele, banky a jiné finanční instituce, pojišťovny a zdravotní pojišťovny. Zvláštní vyhlášky jsou vymezeny pro nepodnikatelské subjekty (politické strany, církve, nadace, atd.) a pro některé veřejné jednotky, jakými jsou např. organizační složky státu,

státní fondy či svazky obcí aj. Pro šest jednotek vzniklo v roce 2004 šest variant účetních standardů. Vznik standardů vůbec neměl být složitý, šlo především o převzetí praktik, které jsou využívány po celém světě. Vzhledem k tomu, že vykazovaný výsledek hospodaření podle českých pravidel je výchozím údajem pro daň z příjmu, kdežto IFRS nejsou daňově ovlivňovány, je přechod na mezinárodní standardy poněkud komplikovaný [Jílek, Svobodová, 2013].

V práci se bude nadále čerpat pouze z Českých účetních standardů (ČÚS) určených pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (tedy pro podnikatele). Seznam všech platných 22 standardů lze najít v Příloze č. 6.

3.4.1 Obecné účetní zásady v ČR

České účetní normy mají definované určité základní předpoklady, ze kterých vychází:

- aktuální princip (§ 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů),
- nepřetržité trvání podniku (§ 7 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů),
- zásada opatrnosti (§ 26 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů),
- zásada materiality,
- věrný a poctivý obraz (§ 7 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů),
- přednost právní formy před obsahem (§ 7 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů),
- povinnost vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů (§ 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů),
- zákaz kompenzace – kromě specifických případů uvedených v § 58 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vedení účetnictví v českých korunách a českém jazyce (§ 4 odst. 12 a 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů).

„V účetních předpisech ČR jsou primárně určeny metody, definovány souvztažnosti a předložena účtová osnova, na jejímž základě mají být zúčtovány jednotlivé transakce. Správné dodržování metod a postupů poté vede ke správnému sestavení účetní závěrky, resp. ke správnému výkaznictví. I když došlo v rámci novelizací právních předpisů k mnoha změnám (uvolněním) – např. omezení účtové osnovy pouze na povinnost vykazování názvů a čísel v rámci tříd a skupin (omezení na směrnou účtovou osnovu), směr úpravy účetnictví je prozatím stejný, začíná tedy u účtování jednotlivých transakcí, jejichž zachycení má poté vliv na podobu účetních výkazů, které jsou do značné míry unifikované [Hinke, 2007, s. 170].“

3.4.2 Účetní závěrka

„Účetní závěrka je klíčovým a vrcholovým dokumentem, kterým vrcholí účetní práce v účetní jednotce za celé účetní období. Účetní závěrka musí vytvořit komplexní obraz o hospodaření podniku v právě minulém účetním období [Ryneš, 2010, s. 238].“

Cílem účetní závěrky dle právních norem ČR je poskytování informací o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o výsledku hospodaření a finanční situaci účetní jednotky. Tyto informace jsou určeny pro státní orgány (finanční úřady, statistické úřady, atd.) z důvodu kontroly, dále jsou k dispozici investorům, bankám, zaměstnancům, dodavatelům, konkurentům, atd. Ze zákona musí účetní závěrka obsahovat:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky,
- identifikační číslo osoby, pokud ho má účetní jednotka přidělené,
- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účet, pro který byla zřízena,
- rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje a
- okamžik sestavení účetní závěrky.

„Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji:

- a) rozvaha (balance)
- b) výkaz zisku a ztráty,
- c) příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obnažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu [Zákon o účetnictví, 1991, § 18 odst. 1].“ Povinně musí vykazovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách kapitálu vybrané účetní jednotky, jež splňují podmínky:

- aktiva celkem více než 40 mil. Kč za bezprostředně předcházející období,
- zároveň překročení hranice 80 mil. Kč čistého obratu¹⁶.

Jako příklad vybraných jednotek lze uvést organizační složky státu, státní fondy nebo územní samosprávné celky.

Účetní závěrku sestavují účetní jednotky v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Rozsah účetní závěrky je stanoven v § 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Ministerstvo financí vydává formuláře, kde je závazně vymezena forma výkazů. V žádné vyhlášce ani v žádném zákoně nejsou přesně definovány základní prvky, které jsou uváděny ve výkazech (v budoucnosti by definice měly být uvedeny v ČÚS). „Informace vykázané ve výkazech musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti [Zákon o účetnictví, 1991, § 19 odst. 6].“

3.4.2.1 Rozvaha

V rozvaze jsou uváděny položky:

- a) majetku a jiných aktiv,
- b) závazků a jiných pasiv a
- c) vlastní kapitál.

Položky jsou označovány velkými písmeny latinské abecedy v kombinaci s římskými a arabskými číslicemi a názvem položky (arabská písmena jsou vypuštěna ve zjednodušené verzi výkazu). Dále se člení na podpoložky, výpočtové položky jsou označeny znaménky „+“ a „-“. Pokud nejde o významnou položku ve vztahu k povinnosti věrného a poctivého

¹⁶ „Čistý obrat (pro účely zákona o účetnictví) - výnosy snížené o prodejní slevy, daň z přidané hodnoty a ostatní daně přímo spojené s obratem [Businesscenter.cz, 2014, online].“

obrazu nebo sloučení položek přispívá k větší srozumitelnosti, je podle zákona možné položky sloučit.

Majetek i závazky se člení na dlouhodobé a krátkodobé. U dlouhodobého majetku je kritérium stanoveno na době použitelnosti delší než 1 rok, u dlouhodobých závazků je kritériem sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu delší než 1 rok.

V českých účetních předpisech je povolena pouze bilanční forma rozvahy, tzn. aktiva a pasiva se musejí rovnat, formulář rozvahy platný pro rok 2014 je uveden v Příloze č. 7.

3.4.2.2 Výkaz zisku a ztráty

Ve výkazu zisku a ztráty jsou uvedeny položky nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. Označení a podmínky sloučení položek je stejné jako v rozvaze (viz výše v kapitole 3.4.2.1 Rozvaha). Jsou rozeznávány dva druhy výkazu – horizontální nebo vertikální, členění nákladů a výnosů je taktéž dvojího typu – druhové a účelové [Iúcto, 2014, online]. V Příloze č. 8 je uveden formulář výkazu zisku a ztráty – druhové členění platný pro rok 2014.

3.4.2.3 Příloha

„Příloha má podle ČÚL obsahovat informace charakterizující metodickou stránku účetnictví, především informace o aplikaci obecných účetních zásad, o použitých účetních metodách, způsobech oceňování i odepisování [Sedláček, 2004, s. 197].“ Příloha má za úkol identifikovat obchodní závod, vysvětlovat a doplňovat veškeré informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Dále může obsahovat výkaz o peněžních tocích (cash flow), který je v zákoně definován obecně (o cash flow je blíže psáno v § 40 - 43 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví), nezabývá se konkrétními oblastmi, až na úroky, dividendy a daně.

Peněžní toky jsou v české úpravě rozděleny stejně jako u IFRS na:

- peněžní toky z provozní činnosti,
- peněžní toky z investiční činnosti a
- peněžní toky z finanční činnosti.

Stejně je i použití dvou metod sestavování výkazu – přímá a nepřímá metoda.

Do přílohy může být zařazen také výkaz změn vlastního kapitálu, který však není ze zákona požadován, pouze s výjimkou u společností, které mají povinnost si účetní závěrku ověřit auditorem, a u finančních institucí [Vyhláška č. 500/2002 Sb., o účetnictví, 2014].

3.5 Komparace vybraných okruhů dle IFRS a českých účetních předpisů

V poslední části literární rešerše je sestaven přehled odlišností ve vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Komparace je zaměřena především na rozdíly v definici dlouhodobého majetku, v kritériích pro jeho účetní zachycení, dále také na oceňování majetku (prvotní i následné) a na odepisování dlouhodobého majetku.

3.5.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Vykazování dlouhodobého hmotného majetku je uvedeno ve standardech IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 - Investice do nemovitostí, IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti a také z části v IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. U dlouhodobého hmotného majetku je důležité rozlišení, za jakým účelem je majetek držen ve vlastnictví. Tak se určuje, podle kterého standardu má účetní jednotka majetek vykazovat.

3.5.1.1 Definice dlouhodobého hmotného majetku

IFRS: „Dlouhodobý hmotný majetek je majetek v držení podniku pro:

- 1) využití k výrobě nebo dodávce zboží či služeb,
- 2) pro pronájem ostatním nebo
- 3) pro administrativní účely [PWC, 2009, s. 44].“

ČÚS: „Existuje výčet aktiv, která jsou klasifikována jako dlouhodobý hmotný majetek, v zásadě srovnatelný s IFRS, s výjimkou majetku pořízeného prostřednictvím finančního leasingu a samostatné kategorie oceňovacího rozdílu k nabytému majetku [PWC, 2009, s. 44].“

3.5.1.2 Účetní zachycení dlouhodobého hmotného majetku

IFRS: Dle IFRS pro účtování o majetku platí obecná kritéria. Účtování nastane, pokud budoucí příjmy plynoucí z užívání majetku jsou pravděpodobné a pořizovací cena majetku lze spolehlivě kvantifikovat.

ČÚS: Aktivace a odepisování hmotných aktiv jsou závislé na kritériích:

- 1) Pořizovací cena je vyšší než cena stanovená účetní jednotkou a
- 2) Očekávaná doba použitelnosti je delší než jeden rok.

Ekonomické užitky nejsou kritériem pro uznání majetku [PWC, 2009].

3.5.1.3 Výchozí oceňování dlouhodobého hmotného majetku

IFRS: „Zahrnují náklady přímo přiřaditelné k pořízení majetku a náklady nutné k tomu, aby se majetek uvedl do pracovních podmínek potřebných pro zamýšlené použití, včetně nákladů na testování správné funkčnosti aktiva. Do výchozího ocenění majetku se zahrnují např. následující náklady:

- 1) Výdaje na přípravu stanoviště,
- 2) Výdaje na dopravu a manipulaci,
- 3) Výdaje na instalaci a seřízení,
- 4) Výdaje na požitky zaměstnanců vztahujících se k vytvoření či získání daného aktiva,
- 5) Odborné poplatky, a další [PWC, 2009, s. 44].“

ČÚS: V českých účetních předpisech je uvedeno podobně jako u IFRS, že do výchozího oceňování jsou zahrnuty přímo přiřaditelné náklady k pořízení majetku, s výjimkou nákladů na demontáž, výdajů na odstranění majetku a nákladů na obnovení původních podmínek [České účetní standardy, 2014].

3.5.1.4 Následné oceňování dlouhodobého hmotného majetku

IFRS: „Tzv. vzorové řešení požaduje, aby aktivum bylo vykázáno v pořizovací ceně snížené o oprávky a snížení hodnoty. Povolené alternativní řešení však umožňuje přecenění dlouhodobého hmotného majetku na reálnou hodnotu, přičemž ke stanovení reálné hodnoty se užije nejvyšší a nejlepší využití majetku. Model přecenění by měl být použit na celou skupinu majetku. Zvýšení zůstatkové hodnoty majetku jako výsledek přecenění zvyšuje tzv. přečeoňovací rezervní fond ve vlastním kapitálu. Pokud však toto přecenění zvyšuje hodnotu majetku, jehož hodnota byla předtím snížena, pak je toto zvýšení účtováno jako výnos. Pokles hodnoty v důsledku přecenění se účtuje nejprve proti přečeoňovacímu fondu daného majetku a přebytek částky nad hodnotu tohoto fondu se zaúčtuje do nákladů [PWC, 2009, s. 45].“ Pro zřetelnou představu tohoto postupu slouží níže uvedený obrázek č. 2.

Graf č. 1: Přečeoňovací model dlouhodobého hmotného majetku



Zdroj: vlastní zpracování

ČÚS: Přeceňování povoleno není, ocenění majetku je možné v pořizovací ceně sníženou o oprávký a sníženou hodnotu [PWC, 2009].

3.5.1.5 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

IFRS: „Odpisovaná hodnota musí být systematicky alokována po dobu použitelnosti majetku a musí odrážet to, jak jsou podnikem spotřebovávány užítky daného majetku. Jakékoliv změny v odpisové metodě aplikované obchodním závodem jsou považovány za změny účetního odhadu, což se projevuje v odpisech v současném a následujících obdobích. Pokud je možné rozdělit položku dlouhodobého hmotného majetku na jednotlivé komponenty, tyto komponenty se odpisují samostatně po dobu jejich použitelnosti [PWC, 2009, s. 45].“

ČÚS: „Srovnatelné s IFRS. Od 1. ledna 2010 je komponentní odpisování volitelnou možností způsobu odpisování [PWC, 2009, s. 45].“

3.5.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Vykazování a účtování dlouhodobého nehmotného majetku je popsáno ve standardech IAS 38 – Nehmotná aktiva (platný od r. 2004), z části také IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv a v českých účetních předpisech standard č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

3.5.2.1 Definice dlouhodobého nehmotného majetku

IFRS: „Nehmotný majetek je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez hmotné podstaty [PWC, 2013, s. 1602].“ IAS 38 – Nehmotná aktiva se používá u nehmotných aktiv, u nichž se neuplatňuje konkrétně jiný standard (neaplikuje se např. na goodwill¹⁷). „Může být koupený nebo vytvořený vlastní činností [PWC, 2009, s. 42].“ Kritéria pro určení nehmotného majetku jsou identifikovatelnost, kontrola, budoucí ekonomický prospěch a ocenění [PWC, 2013].

¹⁷ „Goodwill získaný v podnikové kombinaci představuje platbu provedenou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užítků z aktiv, která nemohou být jednotlivě identifikována a samostatně zaúčtována [Jílek, Svobodová, 2013, s. 195].“ „Goodwill je spojen s fungováním podniku jako celku [Dvořáková, 2011, s. 87].“

ČÚS: Dlouhodobý nehmotný majetek je určen dobou použitelnosti¹⁸ delší než jeden rok a vyšší ocenění, jež je určena účetní jednotkou [Vyhláška č. 500/2002 Sb., o účetnictví, 2014]. Za dlouhodobý nehmotný majetek jsou považovány: „Zřizovací údaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, jiný dlouhodobý nehmotný majetek, nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek [České účetní standardy, 2014, s. 30].“

Další části komparace jsou zaměřeny pouze na nehmotný majetek vytvořený vlastní činností.

3.5.2.2 Další kritéria pro účetní zachycení dlouhodobého nehmotného majetku

IFRS: Dle IFRS je nutné rozdělit náklady spojené s vytvořením nehmotného majetku ve fázi výzkumu a fázi vývoje.

- 1) Výzkum - „Náklady ve fázi výzkumu musí být vždy zaúčtovány do nákladů [PWC, 2009, s. 42].“
 - výdaje na výzkum a na fázi výzkumu v rámci interního projektu by měly být účtovány v okamžiku jejich vynaložení [PWC, 2013]
 - výdaje na výzkum se neaktivují
- 2) Vývoj - náklady ve fázi vývoje se účtují do nákladů, pokud účetní jednotka není schopna prokázat následující:
 - technická proveditelnost dokončení nehmotného majetku,
 - záměr dokončit nehmotný majetek,
 - schopnost tento majetek užívat nebo prodat,
 - způsob, jakým bude tento majetek vytvářet pravděpodobně budoucí ekonomické prospěchy,
 - dostupnost odpovídajících technických, finančních a dalších

¹⁸ „Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků [Vyhláška č. 500/2002 Sb., o účetnictví, 2014, § 6].“

zdrojů potřebných k dokončení vývoje majetku a

- schopnost spolehlivého měření výdajů, které se vztahují k danému majetku, během vývoje [PWC, 2013]

- „Náklady na vývoj původně vykázané jako náklady nemohou být aktivovány v následujícím období [PWC, 2009, s. 42].“

Jestliže společnost není schopná rozlišit fázi vývoje od fáze výzkumu, veškeré výdaje na majetek by měly být připisovány do fáze výzkumu, a tedy i vykazovány v období, kdy byly vynaloženy [PWC, 2013].

ČÚS: Náklady na nehmotný majetek se neaktivují, s výjimkou nákladů na vývoj určený k obchodování.

3.5.2.3 Prvotní oceňování dlouhodobého nehmotného majetku

IFRS: Prvotní uznání je založeno na pořizovacích nákladech, do kterých jsou zahrnuty veškeré výdaje přiřazené k tvorbě, výrobě nebo přípravě majetku (od doby, kdy byla splněna kritéria k jeho účtování) [PWC, 2013].

ČÚS: „Prvotní ocenění je pořizovací cenou, která zahrnuje přímo přiřaditelné náklady spojené s vývojem nehmotného majetku [PWC, 2009, s. 43].“

3.5.2.4 Následné oceňování dlouhodobého nehmotného majetku

IFRS: Nehmotný majetek je oceněn pořizovací cenou, která je snížena o oprávky/ sniženou hodnotu, nebo reálnou hodnotou. Dále je povoleno následné přecenění majetku na jeho reálnou hodnotu, které však musí být založeno na cenách aktivního trhu. Tato forma přecenění (není častá) se musí provádět pravidelně a pro celou skupinu nehmotného majetku [PWC, 2009].

ČÚS: Podle ČÚS je nehmotný majetek vykazován v pořizovací ceně snížené o oprávky nebo na úrovni vlastních nákladů snížených o oprávky. Přecenění na reálnou hodnotu povoleno není.

3.5.2.5 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

IFRS: V mezinárodních standardech se stanovuje odepisování majetku, u kterého je možné stanovit konečnou dobu použitelnosti. Odepsatelná částka¹⁹ musí být rozložena na celé období použitelnosti systematicky. U majetku, u kterého je neurčitá doba použitelnosti, se odpisy neprovádí, každý rok se však provádí testy na snížení hodnoty [Jílek, Svobodová, 2013].

ČÚS: Nehmotný majetek se odepisuje podle odpisového plánu, výjimkou je nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek (pokud není uveden do stavu způsobilého k užívání [Vyhláška č. 500/2002 Sb., o účetnictví, 2014, § 56]. „Možnost, že nelze stanovit dobu použitelnosti aktiva (kterou připouští IAS 38 – Nehmotná aktiva), není brána v úvahu [Dvořáková, 2011, s. 96].“ Účetní jednotka může od 1. ledna 2009 zohlednit zbytkovou hodnotu majetku. Majetek také musí splňovat následující podmínky, aby byl daňově odepisován: vstupní cena tohoto majetku je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok [Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály, 2014].

¹⁹ „Odepsatelná částka (depreciable amount) jsou pořizovací náklady aktiva nebo jiná částka zastupující tyto pořizovací náklady minus zbytková hodnota aktiva. Přitom zbytková hodnota (residual value) nehmotného aktiva je odhadovaná částka, kterou by jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva po odečtení odhadovaných nákladů na vyřazení [Jílek, Svobodová, 2013, s. 197].“

4 Praktická část

V následujících kapitolách diplomové práce je věnována pozornost komparaci IFRS a ČÚL na případových studiích. V praktické části jsou také uvedeny výsledky studií s dopadem na výsledek hospodaření a s dopadem na daňový základ v obou účetních rámcích. Na závěr práce je navržen možný popis způsobu konverze výsledků případových studií vedených v účetnictví podle IFRS do účetnictví podle českých účetních standardů jako návrh na optimalizaci procesů účetní jednotky.

Společnost sídlící v České republice je součástí zahraničního koncernu, proto vykazuje účetní data jak podle českých účetních norem, tak i podle Mezinárodních účetních standardů. Účetní data společnosti vykazovaná podle IFRS jsou použita do konsolidované účetní závěrky koncernu. Z důvodu rozdílů ve vykazování účetních operací podle IFRS a české právní úpravy je důležitá konverze dat také do účetnictví vedeného podle českých účetních norem, neboť společnost sídlí v České republice a dle zákona je nucena stanovit daňový základ podle českých právních předpisů.

Vzhledem k omezení rozsahu diplomové práce je praktická část zaměřena pouze na problematiku vykazování dlouhodobého nehmotného majetku ve vybrané společnosti - na rozdílné vykazování vývojových nákladů nákladních aut podle mezinárodních účetních standardů a českých účetních norem. Název společnosti v práci není uveden z důvodu zveřejnění citlivých dat. Všechny metody a postupy potřebné k sestavení případových studií jsou brány z výroční zprávy společnosti a dále také od zdrojů z firmy.

4.1 Případové studie vykazování dlouhodobého nehmotného majetku

Následující čtyři případové studie znázorňují situace, které ve společnosti nastávají při vykazování vývojových nákladů nákladních aut. Varianty zadání případových studií jsou dány splněním či nesplněním kritérií potřebných pro určení vykazování nehmotného majetku podle IFRS a dále také stanovením budoucího užití majetku (možnost využití majetku pouze ve firmě či úmysl následného prodeje). V tabulkách znázorňujících účetní postup jsou uvedeny názvy účtů z účetního rozvrhu pro podnikatele pro rok 2015, IFRS nestanovují přesné názvy účtů, proto je použit účetní rozvrh ČÚS. Výše zmíněná kritéria jsou uvedena v kapitole 3.5.2.2 Další kritéria pro účetní zachycení dlouhodobého nehmotného majetku. Ve všech studiích jsou uvedeny vývojové náklady vzniklé vlastní činností, jedná se tedy o interní vývoj. Výše vývojových nákladů je stanovena z celkového rozpočtu společnosti na základě vlastních kalkulací a zkušeností z minulých let. Tato částka se časem navyšuje/ snižuje, v uvedených studiích se z důvodu zjednodušení částka nijak nemění.

4.1.1 Případová studie č. 1

Vlastní kalkulací společnost stanovila 1. ledna 20xx výši nákladů na vývoj nákladního vozu modelu X na 6 750 milionů Kč. Náklady vznikají vlastní činností, využití majetku v budoucnu je plánováno pouze ve firmě a jsou splněna veškerá kritéria pro uznání dle IFRS. Pro zjednodušení studie jsou náklady rozděleny pouze na mzdové náklady, materiál a služby spojené s výrobou prototypu vozu. Pro stanovení odepsatelné částky je určena zbytková hodnota majetku na 750 milionů Kč. Firma má stanovenou dobu odpisování (očekávaná doba životnosti majetku) dle IFRS na šest let a používá metodu rovnoměrného (lineárního) odpisování.

- **Řešení podle IFRS**

Náklady na vývoj majetku jsou v tomto případě vykázány v celé výši na účtu dlouhodobého nehmotného majetku.

Tabulka č. 3: Vykazování vývojových nákladů dle IFRS k Příkladové studii č. 1

Popis	PC (v mil. Kč)	MD	D
Vynaložení výdajů na vývoj	6 750	Dlouhodobý nehmotný majetek	Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

Zdroj: vlastní zpracování

Dále se podle IFRS musí majetek odpisovat. Ke stanovení odpisů si společnost volí metodu odpisování, určuje dobu odpisování (očekávaná doba životnosti) a také zbytkovou hodnotu majetku. Odpisy se vypočítají podle vzorce:

$$\text{odpis} = \frac{PC - \text{zbytková hodnota}}{\text{očekávaná doba životnosti}} = \frac{\text{odepsatelná částka}}{\text{očekávaná doba životnosti}}$$

Výpočet odpisu k Příkladové studii č. 1 je tedy následující (v mil. Kč):

$$\text{Roční odpis} = \frac{6\,750 - 750}{6} = 1\,000$$

Tabulka č. 4: Odpisování dle IFRS k Příkladové studii č. 1

Rok	PC (v mil. Kč)	Odepsatelná částka (v mil. Kč)	Odpis (v mil. Kč) ²⁰	Oprávký (v mil. Kč)	Zůstatková cena (v mil. Kč)	Účtování odpisů	
						MD	D
20xx	6 750	6 000	1 000	1 000	5 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+1	6 750	6 000	1 000	2 000	4 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+2	6 750	6 000	1 000	3 000	3 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+3	6 750	6 000	1 000	4 000	2 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM

²⁰ Sloupec Odpis je zvýrazněný z důvodu upozornění, že tato částka se každý rok vykazuje na účtech uvedených ve sloupci Účtování odpisů.

20xx+4	6 750	6 000	1 000	5 000	1 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávk k DNM
20xx+5	6 750	6 000	1 000	6 000	750	Odpisy DNM a DHM	Oprávk k DNM

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že v tomto případě se dle IFRS vývojové náklady účtují na rozvahový účet, tato transakce nemá vliv na výsledek hospodaření IFRS. Výsledek hospodaření je ovlivněn pouze výší odpisu po dobu šesti let.

- **Řešení podle ČÚS**

Podle českých účetních předpisů se v tomto případě účtují všechny vývojové náklady na nákladové účty. Společnost preferuje účelové členění nákladů, ovšem níže je uvedeno i vykazování v druhovém členění nákladů.

a) účelové členění nákladů

Pro tuto případovou studii byly náklady na vývoj rozděleny na náklady na výrobu (75 %), na odbyt (15 %) a na správu (10 %).

Tabulka č. 5: Vykazování vývojových nákladů dle ČÚS k Případové studii č. 1 – účelové členění

Náklady	Výpočet (v mil. Kč)	Vykazovaná částka (v mil. Kč)
Náklady na výrobu	6 750 x 0,75	5 062,5
Náklady na odbyt	6 750 x 0,15	1 012,5
Náklady na správu	6 750 x 0,10	675

Zdroj: vlastní zpracování

b) druhové členění nákladů

V zadání jsou pro zjednodušení zmíněny jen tři hlavní položky nákladů, mezi které se celková částka vývojových nákladů rozpočítá. Firma si opět zvolila procentuální rozdělení, a to takto: mzdové náklady zaujímají 55 % nákladů, ostatní služby 20 % a spotřeba materiálu 25 %.

Tabulka č. 6: Vykazování vývojových nákladů dle ČÚS k Případové studii č. 1 – druhové členění

Náklady	Výpočet (v mil. Kč)	Vykazovaná částka (v mil. Kč)	Účtování nákladů	
			MD	D ²¹
Mzdové náklady	6 750 x 0,55	3 712,5	Mzdové náklady	Zaměstnanci
Ostatní služby	6 750 x 0,20	1 350	Služby	Dodavatelé, Ostatní závazky, Běžný účet
Spotřeba materiálu	6 750 x 0,25	1 687,5	Spotřeba materiálu	Dodavatelé, Materiál na skladě

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulek č. 5 a 6 je zřejmé, že transakce v této případové studii mají dopad na výsledek hospodaření podle ČÚS, a tedy i na daňový základ. Tyto účetní operace snižují jak výsledek hospodaření, tak i daňový základ.

Po porovnání vykazování vývojových nákladů dle zadání Případové studie č. 1 lze konstatovat, že vykazovaná částka v obou účetních systémech je stejná, ale účetní postup zcela odlišný. Odlišný je i dopad na výsledek hospodaření.

4.1.2 Případová studie č. 2

Vlastní kalkulací společnost stanovila 1. ledna 20xx výši nákladů na vývoj nákladního vozu modelu X na 6 750 milionů Kč. Náklady vznikají vlastní činností, využití majetku v budoucnu je plánováno pouze ve firmě a není splněno jedno (nebo více) z kritérií dle IFRS (např. firma není schopna prokázat dostupnost odpovídajících technických zdrojů potřebných k dokončení vývoje majetku). Pro zjednodušení případové studie jsou náklady v druhovém členění rozděleny pouze na mzdové náklady, materiál a také služby spojené s výrobou prototypu vozu, v účelovém členění jsou náklady rozděleny tradičně, tedy náklady na výrobu, odbyt a administrativu (správu).

²¹ Pozn.: U ostatních služeb a spotřeby materiálu je uvedeno na straně D více účtů. Jsou to pouze příklady účtů, které se mohou vyskytovat při účtování těchto nákladů.

- **Řešení podle IFRS**

Z důvodu nesplnění kritérií dle IFRS jsou v tomto případě (oproti Případové studii č. 1) vývojové náklady vykazovány v nákladech, není možná aktivace. V IFRS lze vykazovat náklady podle účelového a druhového členění. Oba způsoby jsou níže uvedeny.

a) účelové členění nákladů

Pro tuto případovou studii byly náklady na vývoj rozděleny na náklady na výrobu (75 %), na odbyt (15 %) a na správu (10 %).

Tabulka č. 7: Vykazování vývojových nákladů dle IFRS k Případové studii č. 2 – účelové členění

Náklady	Výpočet (v mil. Kč)	Vykazovaná částka (v mil. Kč)
Náklady na výrobu	6 750 x 0,75	5 062,5
Náklady na odbyt	6 750 x 0,15	1 012,5
Náklady na správu	6 750 x 0,10	675

Zdroj: vlastní zpracování

b) druhové členění nákladů

V zadání jsou pro zjednodušení zmíněny jen tři hlavní položky nákladů, mezi které se celková částka vývojových nákladů rozpočítá. Firma si opět zvolila procentuální rozdělení, tedy mzdové náklady zaujímají 55 % nákladů, ostatní služby 20 % a spotřeba materiálu 25 %.

Tabulka č. 8: Vykazování vývojových nákladů dle IFRS k Případové studii č. 2 – druhové členění

Náklady	Výpočet (v mil. Kč)	Vykazovaná částka (v mil. Kč)	Účtování nákladů	
			MD	D ²²
Mzdové náklady	6 750 x 0,55	3 712,5	Mzdové náklady	Zaměstnanci
Ostatní služby	6 750 x 0,20	1 350	Služby	Dodavatelé, Ostatní závazky, Běžný účet
Spotřeba materiálu	6 750 x 0,25	1 687,5	Spotřeba materiálu	Dodavatelé, Materiál na skladě

Zdroj: vlastní zpracování

Za stanovených podmínek uvedených v zadání Případové studie č. 2 jsou vývojové náklady účtovány přímo do nákladů, což ovlivní výsledek hospodaření IFRS (výsledek hospodaření se sníží).

- **Řešení podle ČÚS**

Podle českých účetních předpisů se v tomto případě účtují všechny vývojové náklady do nákladů běžného období. Společnost preferuje účelové členění nákladů, ovšem níže je uvedeno i vykazování v druhovém členění.

a) účelové členění nákladů

Pro tuto případovou studii byly náklady na vývoj rozděleny na náklady na výrobu (75 %), na odbyt (15 %) a na správu (10 %).

²² U ostatních služeb a spotřeby materiálu je uvedeno na straně D více účtů. Jsou to pouze příklady účtů, které se mohou vyskytovat při účtování těchto nákladů.

Tabulka č. 9: Vykazování vývojových nákladů dle ČÚS k Případové studii č. 2 – účelové členění

Náklady	Výpočet (v mil. Kč)	Vykazovaná částka (v mil. Kč)
Náklady na výrobu	6 750 x 0,75	5 062,5
Náklady na odbyt	6 750 x 0,15	1 012,5
Náklady na správu	6 750 x 0,10	675

Zdroj: vlastní zpracování

b) druhové členění nákladů

V zadání jsou pro zjednodušení zmíněny jen tři hlavní položky nákladů, mezi které se celková částka vývojových nákladů rozpočítá. Firma opět zvolila procentuální rozdělení, a to takto: mzdové náklady zaujímají 55 % nákladů, ostatní služby 20 % a spotřeba materiálu 25 %.

Tabulka č. 10: Vykazování vývojových nákladů dle ČÚS k Případové studii č. 2 – druhové členění

Náklady	Výpočet (v mil. Kč)	Vykazovaná částka (v mil. Kč)	Účtování nákladů	
			MD	D ²³
Mzdové náklady	6 750 x 0,55	3 712,5	Mzdové náklady	Zaměstnanci
Ostatní služby	6 750 x 0,20	1 350	Služby	Dodavatelé, Ostatní závazky, Běžný účet
Spotřeba materiálu	6 750 x 0,25	1 687,5	Spotřeba materiálu	Dodavatelé, Materiál na skladě

Zdroj: vlastní zpracování

Z důvodu vykazování vývojových nákladů v nákladech běžného období (stejně jako u Případové studie č. 1) ovlivňují tyto účetní operace výsledek hospodaření sestavený dle ČÚS. Na základě dopadu transakcí na výsledek hospodaření je ovlivněn i daňový základ. Obě položky se snižují.

²³ U ostatních služeb a spotřeby materiálu je uvedeno na straně D více účtů. Jsou to pouze příklady účtů, které se mohou vyskytovat při účtování těchto nákladů.

Z výše uvedených tabulek je zřejmé, že v tomto případě je vykazování vývojových nákladů podle IFRS a ČÚS stejné. Shodné jsou jak postupy účtování, tak vykazované částky.

4.1.3 Případová studie č. 3

Vlastní kalkulací ke dni 1. ledna 20xx stanovila společnost výši nákladů na vývoj nákladního vozu modelu X na 6 750 milionů Kč. Náklady vznikají vlastní činností, majetek je vyvíjen za účelem následného prodeje a není splněno jedno (nebo více) z kritérií dle IFRS (např. firma není schopna prokázat dostupnost odpovídajících technických zdrojů potřebných k dokončení vývoje majetku). Pro zjednodušení případové studie jsou náklady rozděleny pouze na mzdové náklady, materiál a služby spojené s výrobou prototypu vozu. Pro zjednodušení případové studie jsou předpoklady pro oblast ČÚS následující: účetní pořizovací cena pro odpisování se rovná daňové vstupní ceně a účetní odpisy jsou rovný daňovým odpisům. Dle ČÚS se majetek odpisuje 36 měsíců, tedy tři roky. Společnost používá rovnoměrné (lineární) odpisování.

- **Řešení podle IFRS**

Z důvodu nesplnění kritérií dle IFRS jsou vývojové náklady vykazovány v nákladech, aktivace opět není možná. V IFRS lze vykazovat náklady podle účelového a druhového členění. Oba způsoby jsou níže uvedeny.

a) účelové členění nákladů

Pro tuto případovou studii byly náklady na vývoj rozděleny na náklady na výrobu (75 %), na odbyt (15 %) a na správu (10 %).

Tabulka č. 11: Vykazování vývojových nákladů dle IFRS k Případové studii č. 3 – účelové členění

Náklady	Výpočet (v mil. Kč)	Vykazovaná částka (v mil. Kč)
Náklady na výrobu	6 750 x 0,75	5 062,5
Náklady na odbyt	6 750 x 0,15	1 012,5
Náklady na správu	6 750 x 0,10	675

Zdroj: vlastní zpracování

b) druhové členění nákladů

V zadání jsou pro zjednodušení uvedeny pouze tři hlavní položky nákladů, mezi které se celková částka vývojových nákladů rozpočítá. Firma opět zvolila procentuální rozdělení, tedy mzdové náklady zaujímají 55 % nákladů, ostatní služby 20 % a spotřeba materiálu 25 %.

Tabulka č. 12: Vykazování vývojových nákladů dle IFRS k Případové studii č. 3 – druhové členění

Náklady	Výpočet (v mil. Kč)	Vykazovaná částka (v mil. Kč)	Účtování nákladů	
			MD	D ²⁴
Mzdové náklady	6 750 x 0,55	3 712,5	Mzdové náklady	Zaměstnanci
Ostatní služby	6 750 x 0,20	1 350	Služby	Dodavatelé, Ostatní závazky, Běžný účet
Spotřeba materiálu	6 750 x 0,25	1 687,5	Spotřeba materiálu	Dodavatelé, Materiál na skladě

Zdroj: vlastní zpracování

Za stanovených podmínek uvedených v zadání jsou vývojové náklady účtovány opět přímo do nákladů, což má dopad na výsledek hospodaření IFRS (výsledek hospodaření se sníží).

• Řešení podle ČÚS

Podle ČÚS jsou vývojové náklady vykazovány v dlouhodobém nehmotném majetku, z čehož vyplývá povinnost odpisování. Jak bylo napsáno již v teoretické části v kapitole 0. Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku v části ČÚS, od 1. ledna 2009 může společnost zohlednit zbytkovou hodnotu majetku (oproti vykazování v IFRS, kdy se zbytková hodnota musí stanovit vždy). Níže jsou uvedeny oba postupy odpisování, v prvním případě se zohledněním zbytkové hodnoty, v druhém případě bez zohlednění zbytkové hodnoty. Stejně jako v Příkladové studii č. 1 je stanovena zbytková hodnota ve výši 750 milionů Kč.

²⁴ U ostatních služeb a spotřeby materiálu je uvedeno na straně D více účtů. Jsou to pouze příklady účtů, které se mohou vyskytovat při účtování těchto nákladů.

Tabulka č. 13: Vykazování vývojových nákladů dle ČÚS k Případové studii č. 3

Popis	PC (v mil. Kč)	MD	D
Vynaložení výdajů na vývoj	6 750	Dlouhodobý nehmotný majetek	Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

Zdroj: vlastní zpracování

a) odpisování se zohledněním zbytkové hodnoty

Výpočet odpisu je založen na stejném principu, jako je uvedeno v Případové studii č. 1, s výjimkou záměny údaje v čitateli – místo doby životnosti je použita stanovená doba odpisování (dána zákonem). Použije se tedy vzorec:

$$\text{odpis} = \frac{\text{PC} - \text{zbytková hodnota}}{\text{stanovená doba odpisování}} = \frac{\text{odepsatelná částka}}{\text{stanovená doba odpisování}}$$

Výpočet odpisu k Případové studii č. 3 je tedy následující (v mil. Kč):

$$\text{Roční odpis} = \frac{6\,750 - 750}{3} = 2\,000$$

Tabulka č. 14: Odpisování dle ČÚS k Případové studii č. 3 – se zohledněním zbytkové hodnoty

Rok	PC (v mil. Kč)	Odepsatelná částka (v mil. Kč)	Odpis (v mil. Kč) ²⁵	Oprávký (v mil. Kč)	Zůstatková cena (v mil. Kč)	Účtování odpisů	
						MD	D
20xx	6 750	6 000	2 000	2 000	4 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+1	6 750	6 000	2 000	4 000	2 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+2	6 750	6 000	2 000	6 000	750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM

Zdroj: vlastní zpracování

²⁵ Sloupec Odpis je zvýrazněný z důvodu upozornění, že tato částka se každý rok vykazuje na účtech uvedených ve sloupci Účtování odpisů.

V České republice se upřednostňuje výpočet odpisů na měsíce, ale vzhledem k zadání případové studie, kdy je stanoveno vykazování nákladů od 1. ledna 20xx, je jednodušší uvést výpočet pro celý hospodářský rok.

b) bez zohlednění zbytkové hodnoty

V případě, že se společnost rozhodne nestanovit zbytkovou hodnotu, a tím tedy odpisovat majetek do nulové hodnoty, je výpočet odpisu velmi jednoduchý.

$$\text{odpis} = \frac{PC}{\text{stanovená doba odpisování}}$$

Výpočet s konkrétními čísly lze rozepsat takto (v mil. Kč):

$$\text{Roční odpis} = \frac{6\,750}{3} = 2\,250$$

Tabulka č. 15: Odpisování dle ČÚS k Případové studii č. 3 – bez zohlednění zbytkové hodnoty

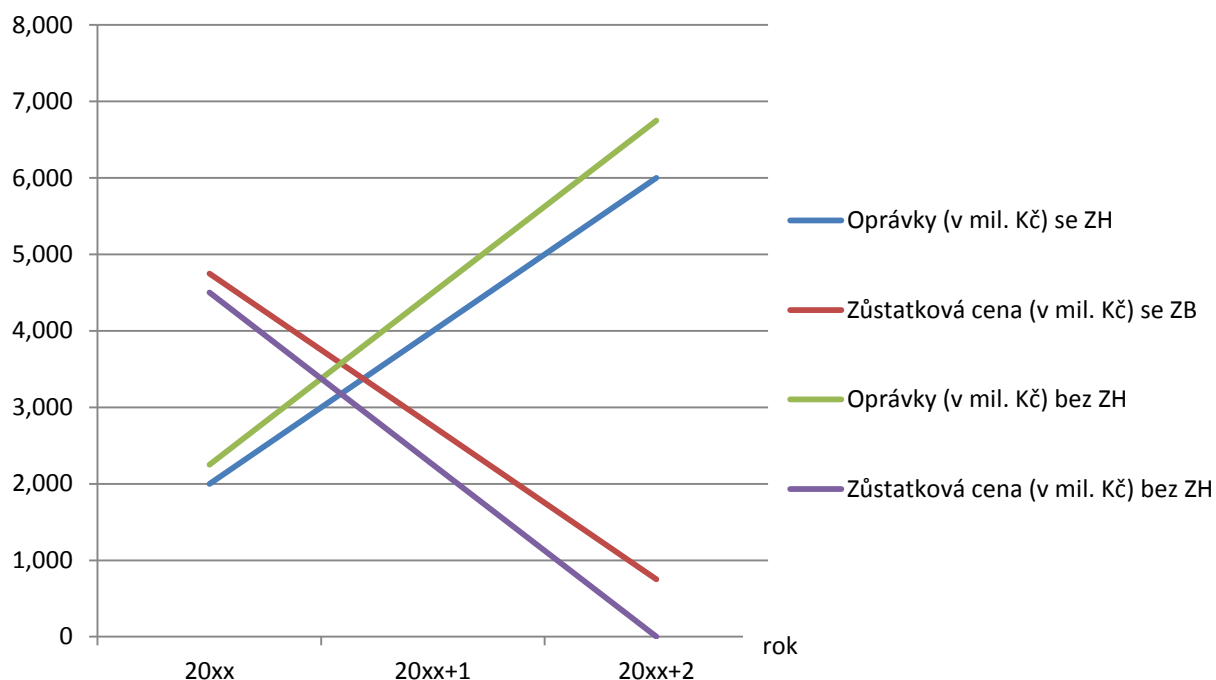
Rok	PC (v mil. Kč)	Odepsatelná částka (v mil. Kč)	Odpis (v mil. Kč) ²⁶	Oprávký (v mil. Kč)	Zůstatková cena (v mil. Kč)	Účtování odpisů	
						MD	D
20xx	6 750	6 750	2 250	2 250	4 500	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+1	6 750	6 750	2 250	4 500	2 250	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+2	6 750	6 750	2 250	6 750	0	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM

Zdroj: vlastní zpracování

Pro lepší představu rozdílů mezi stavem oprávek a zůstatkové ceny se zohledněním zbytkové hodnoty a bez zohlednění slouží Graf č. 2.

²⁶ Sloupec Odpis je zvýrazněný z důvodu upozornění, že tato částka se každý rok vykazuje na účtech uvedených ve sloupci Účtování odpisů.

Graf č. 2: Grafické znázornění vývoje oprávek a zůstatkové ceny se zohledněním zbytkové hodnoty a bez jejího zohlednění



Zdroj: vlastní zpracování

Účetní jednotka preferuje zohledňování zbytkové hodnoty především proto, že odpisování se zbytkovou hodnotou jí přijde adekvátní k charakteru majetku.

Řešení této případové studie podle pravidel IFRS bude mít vliv na výsledek hospodaření v IFRS (výsledek hospodaření se sníží o celou částku vývojových nákladů). Vykazování podle českých účetních pravidel má za následek rovněž ovlivnění výsledku hospodaření, ovšem jen ve výši odpisů spadajících do nákladů ve výkazu zisku a ztrát. Celková výše vývojových nákladů je vykazována v dlouhodobém nehmotném majetku, což neovlivní ani výsledek hospodaření, ani daňový základ.

4.1.4 Případová studie č. 4

Vlastní kalkulací společnost stanovila 1. ledna 20xx výši nákladů na vývoj nákladního vozu modelu X na 6 750 milionů Kč. Náklady vznikají vlastní činností, majetek je vyvíjen za účelem následného prodeje a jsou splněna veškerá kritéria dle IFRS. Pro zjednodušení případové studie jsou předpoklady pro oblast ČÚS následující: účetní pořizovací cena pro

odpisování se rovná daňové vstupní ceně a účetní odpisy jsou rovny daňovým odpisům. Pro stanovení odepsatelné částky je určena zbytková hodnota majetku na 750 milionů Kč. Firma má stanovenou dobu odpisování dle IFRS na šest let. Dle ČÚS se majetek odpisuje 36 měsíců, tedy tři roky. Společnost používá metodu rovnoměrného (lineárního) odpisování.

- **Řešení podle IFRS**

Dle výše zmíněného zadání případové studie bude řešení vykázáno podle IFRS v celkové výši vývojových nákladů v dlouhodobém nehmotném majetku, což také znamená odpisování majetku po dobu šesti let. Účtování nákladů je uvedeno v tabulce č. 16., odpisování v tabulce č. 17.

Tabulka č. 16: Vykazování vývojových nákladů dle IFRS k Případová studie č. 4

Popis	PC (v mil. Kč)	MD	D
Vynaložení výdajů na vývoj	6 750	Dlouhodobý nehmotný majetek	Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

Zdroj: vlastní zpracování

Jak už je napsáno v řešení podle IFRS u Případové studie č. 1, ke stanovení odpisů si společnost volí metodu odpisování, určuje dobu odpisování (očekávaná doba životnosti) a také zbytkovou hodnotu majetku. Odpisy se vypočítají podle vzorce:

$$\text{odpis} = \frac{PC - \text{zbytková hodnota}}{\text{očekávaná doba životnosti}} = \frac{\text{odepsatelná částka}}{\text{očekávaná doba životnosti}}$$

Výpočet odpisu k Případové studii č. 4 je tedy následující (v mil. Kč):

$$\text{Roční odpis} = \frac{6\,750 - 750}{6} = 1\,000$$

Tabulka č. 17: Odpisování dle IFRS k Případové studii č. 4

Rok	PC (v mil. Kč)	Odepsatelná částka (v mil. Kč)	Odpis (v mil. Kč) ²⁷	Oprávký (v mil. Kč)	Zůstatková cena (v mil. Kč)	Účtování odpisů	
						MD	D
20xx	6 750	6 000	1 000	1 000	5 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+1	6 750	6 000	1 000	2 000	4 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+2	6 750	6 000	1 000	3 000	3 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+3	6 750	6 000	1 000	4 000	2 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+4	6 750	6 000	1 000	5 000	1 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+5	6 750	6 000	1 000	6 000	750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM

Zdroj: vlastní zpracování

Z důvodu vykazování nákladů v dlouhodobém nehmotném majetku, tedy při účetní závěrce v rozvaze, se výsledek hospodaření o celkovou výši vývojových nákladů nesníží, bude pouze ovlivňován (snižován) po dobu šesti let o odpis majetku.

- **Řešení podle ČÚS**

Stejně jako u IFRS se u tohoto zadání účetního případu vývojové náklady vykazují na účtu dlouhodobého nehmotného majetku. Odpisy jsou znovu níže zobrazeny jak se zohledněním zbytkové hodnoty, tak i bez zohlednění.

²⁷ Sloupec Odpis je zvýrazněný z důvodu upozornění, že tato částka se každý rok vykazuje na účtech uvedených ve sloupci Účtování odpisů.

Tabulka č. 18: Vykazování vývojových nákladů dle ČÚS k Případové studii č. 4

Popis	PC (v mil. Kč)	MD	D
Vynaložení výdajů na vývoj	6 750	Dlouhodobý nehmotný majetek	Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

Zdroj: vlastní zpracování

a) odpisování se zohledněním zbytkové hodnoty

Výpočet odpisu je zcela totožný s výpočtem odpisu uvedeným v řešení podle ČÚS v Případové studii č. 3. Použije se tedy vzorec:

$$\text{odpis} = \frac{PC - \text{zbytková hodnota}}{\text{stanovená doba odpisování}} = \frac{\text{odepsatelná částka}}{\text{stanovená doba odpisování}}$$

Výpočet odpisu k Případové studii č. 4 je tedy následující (v mil. Kč):

$$\text{Roční odpis} = \frac{6\,750 - 750}{3} = 2\,000$$

Tabulka č. 19: Odpisování dle ČÚS k Případové studii č. 4 – se zohledněním zbytkové hodnoty

Rok	PC (v mil. Kč)	Odepsatelná částka (v mil. Kč)	Odpis (v mil. Kč) ²⁸	Oprávký (v mil. Kč)	Zůstatková cena (v mil. Kč)	Účtování odpisů	
						MD	D
20xx	6 750	6 000	2 000	2 000	4 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+1	6 750	6 000	2 000	4 000	2 750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+2	6 750	6 000	2 000	6 000	750	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM

Zdroj: vlastní zpracování

²⁸ Sloupec Odpis je zvýrazněný z důvodu upozornění, že tato částka se každý rok vykazuje na účtech uvedených ve sloupci Účtování odpisů.

b) bez zohlednění zbytkové hodnoty

V případě, že se společnost rozhodne nestanovit zbytkovou hodnotu a tím tedy odpisovat majetek do nulové hodnoty, je výpočet odpisu velmi jednoduchý.

$$\text{odpis} = \frac{PC}{\text{stanovená doba odpisování}}$$

Výpočet s konkrétními čísly lze rozepsat takto (v mil. Kč):

$$\text{Roční odpis} = \frac{6\,750}{3} = 2\,250$$

Tabulka č. 20: Odpisování dle ČÚS k Případové studii č. 4 – bez zohlednění zbytkové hodnoty

Rok	PC (v mil. Kč)	Odepsatelná částka (v mil. Kč)	Odpis (v mil. Kč) ²⁹	Oprávký (v mil. Kč)	Zůstatková cena (v mil. Kč)	Účtování odpisů	
						MD	D
20xx	6 750	6 750	2 250	2 250	4 500	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+1	6 750	6 750	2 250	4 500	2 250	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM
20xx+2	6 750	6 750	2 250	6 750	0	Odpisy DNM a DHM	Oprávký k DNM

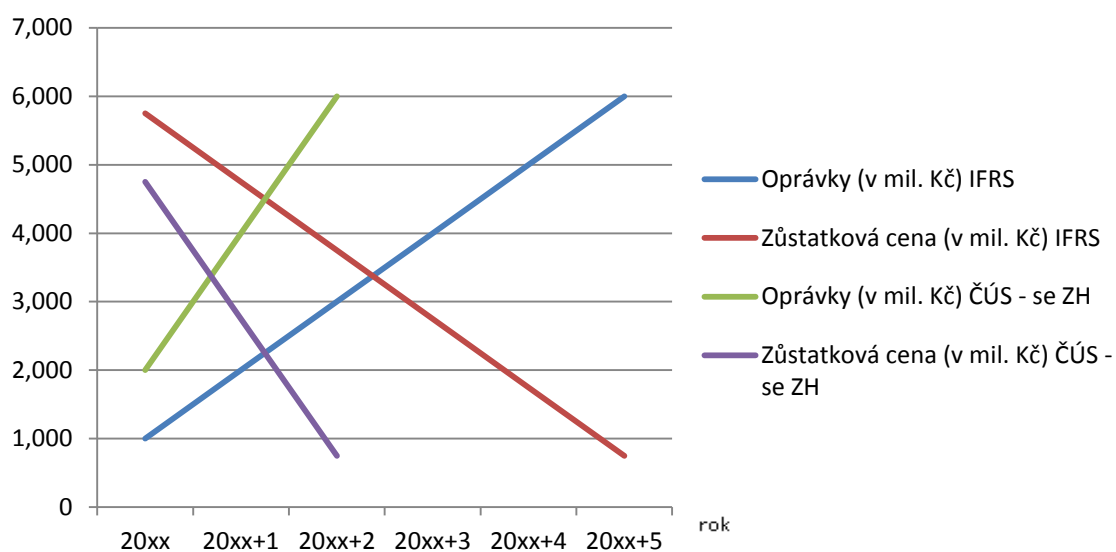
Pozn.: Zdroj: vlastní zpracování

Stejně jako u IFRS i v tomto případě je výsledek hospodaření snížen pouze o částku odpisů, celková výše vývojových nákladů na výsledek hospodaření vliv nemá. Oproti tomu na rozdíl od IFRS bude ovlivněn (snížen) daňový základ, ovšem rovněž jen o odpisy (rovnoměrně po dobu tří let).

Vzhledem ke stejnému účetnímu postupu lze i graficky vyjádřit rozdílný vývoj oprávek a zůstatkové hodnoty majetku podle IFRS a ČÚS (se zohledněním i bez zohlednění zbytkové hodnoty) v grafech č. 3 a 4.

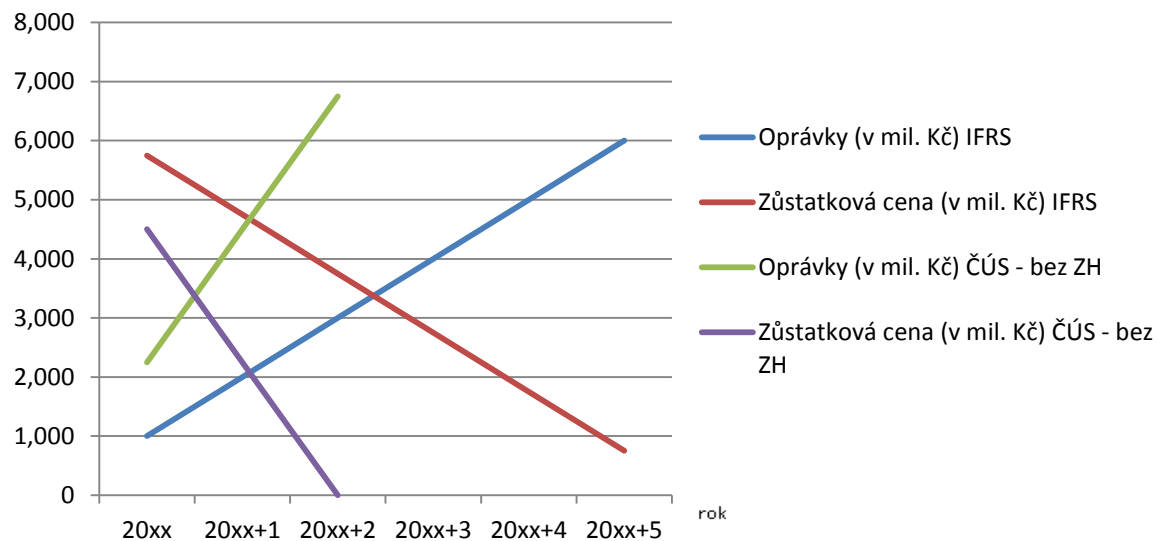
²⁹ Sloupec Odpis je zvýrazněný z důvodu upozornění, že tato částka se každý rok vykazuje na účtech uvedených ve sloupci Účtování odpisů.

Graf č. 3: Grafické znázornění vývoje oprávek a zůstatkové hodnoty podle IFRS a ČÚS se zohledněním zbytkové hodnoty



Zdroj: vlastní zpracování

Graf č. 4: Grafické znázornění vývoje oprávek a zůstatkové hodnoty podle IFRS a ČÚS bez zohlednění zbytkové hodnoty



Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedené případové studie jsou v práci uvedeny především proto, že se velmi často objevují v každodenní praxi účetních v nejmenované společnosti. Rozdíly v zadáních studií tkví především ve splnění kritérií pro uznání majetku podle IFRS a také v budoucím využití majetku. Jak bylo ale i graficky znázorněno, velké rozdíly jsou v odpisech, kdy

dle ČÚS je dána doba odpisování zákonem, ovšem u IFRS si dobu odpisování určuje účetní jednotka sama (u aktivace vývojových nákladů je to v rozmezí 2 – 12 let dle životnosti cyklu výrobku). V neposlední řadě záleží na tom, zda účetní jednotka preferuje výpočet odpisů podle ČÚS se stanovenou zbytkovou hodnotou či nikoliv.

4.2 Souhrn výsledků případových studií ve spojitosti s dopadem na výsledek hospodaření a daňový základ

Souhrn výsledků je uveden k lepšímu přehledu o dopadu na výsledek hospodaření a daňový základ jednotlivých transakcí z výše uvedených případových studií. Ovlivnění výsledku a daňového základu se odvíjí od postupu účtování (vykazování) jednotlivých položek, zdali jsou uvedeny na rozvahovém účtu v dlouhodobém nehmotném majetku či na nákladových účtech. U každé studie je uveden souhrn zadání, od kterého se odvíjí účetní postup.

4.2.1 Souhrn výsledků Případové studie č. 1 s dopadem na VH a DZ

Zadání příkladu:

- náklady vznikají vlastní činností
- budoucí využití majetku je plánováno pouze ve firmě (interní užití)
- jsou splněna veškerá kritéria dle IFRS

Řešení příkladu:

IFRS → DNM

ČÚS → náklady běžného období

Tabulka č. 21: Souhrn výsledků Případové studie č. 1 s dopadem na VH a DZ

Účetní systém	Položka	Vliv na VH	Vliv na DZ
IFRS	vývojové náklady	—	—
	odpisy	↓	—
ČÚS	vývojové náklady	↓	↓
	odpisy	—	—

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2 Souhrn výsledků Případové studie č. 2 s dopadem na VH a DZ

Zadání příkladu:

- náklady vznikají vlastní činností
- budoucí využití majetku je plánováno pouze ve firmě (interní užití)
- nejsou splněna kritéria (nebo min. jedno kritérium) dle IFRS

Řešení příkladu:

IFRS → náklady běžného období

ČÚS → náklady běžného období

Tabulka č. 22: Souhrn výsledků Případové studie č. 2 s dopadem na VH a DZ

Účetní systém	Položka	Vliv na VH	Vliv na DZ
IFRS	vývojové náklady	↓	—
	odpisy	—	—
ČÚS	vývojové náklady	↓	↓
	odpisy	—	—

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.3 Souhrn výsledků Případové studie č. 3 s dopadem na VH a DZ

Zadání příkladu:

- náklady vznikají vlastní činností
- majetek je vyvíjen za účelem prodeje
- nejsou splněna kritéria (nebo min. jedno kritérium) dle IFRS

Řešení příkladu:

IFRS → náklady běžného období

ČÚS → DNM

Tabulka č. 23: Souhrn výsledků Případové studie č. 3 s dopadem na VH a DZ

Účetní systém	Položka	Vliv na VH	Vliv na DZ
IFRS	vývojové náklady	↓	—
	odpisy	—	—
ČÚS	vývojové náklady	—	—
	odpisy	↓	↓

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.4 Souhrn výsledků Případové studie č. 4 s dopadem na VH a DZ

Zadání příkladu:

- náklady vznikají vlastní činností
- majetek je vyvíjen za účelem prodeje
- jsou splněna kritéria dle IFRS

Řešení příkladu:

IFRS → DNM

ČÚS → DNM

Tabulka č. 24: Souhrn výsledků Případové studie č. 4 s dopadem na VH a DZ

Účetní systém	Položka	Vliv na VH	Vliv na DZ
IFRS	vývojové náklady	—	—
	odpisy	↓	—
ČÚS	vývojové náklady	—	—
	odpisy	↓	↓

Zdroj: vlastní zpracování

Vysvětlivky:

— bez dopadu na VH/ DZ

↓ snížení VH/ DZ

4.3 Návrh popisu konverze výsledků účetních operací s rozdílným zobrazením

Úvodem třeba zdůraznit, že nejmenovaná společnost má sídlo v ČR a musí pro účely konsolidované účetní závěrky mateřské společnosti, sídlící v zahraničí a vykazující dle IFRS, reportovat finanční data dle IFRS. Od 1. ledna 2011 nemusí účetní jednotka konvertovat data výhradně z ČÚS do IFRS, nýbrž může vést účetnictví primárně podle IFRS. Je tedy pochopitelné, že v tomto případě má společnost stanoveno vykazování dat dle IFRS jako základní účetnictví, a tedy konvertuje data z IFRS do ČÚS.

Vzhledem k výše uvedeným případovým studiím a k jejím rozdílným výsledkům řešení, které společnost musí během účetního období řešit, je nezbytné, aby si účetní jednotka stanovila určitý postup, který zaručí zjednodušení a zrychlení účtování jednotlivých účetních operací.

Společnost samotnou konverzi dat již praktikuje, ovšem v prostředí firmy chybí detailní popis postupu konverze. Návrhem optimalizace procesů je tedy návrh tzv. manuálu popisující konverzi výsledků účetních operací s rozdílným zobrazením i s grafickým zobrazením řešení jednotlivých případových studií. Tento manuál může sloužit např. pro nově přichozí zaměstnance společnosti k jejich rychlejší orientaci ve vedení účetnictví dané účetní jednotky.

4.3.1 Klasifikace transakcí v závislosti dopadu na vykazovaná data

Návrh manuálu začíná kategorizací transakcí. Před začátkem konverze je totiž nutné rozdělit transakce do šesti kategorií na základě jejich dopadu na vykazovaná data.

Kategorie A: Transakce jsou uvedeny v obou účetních závěrkách ve stejném účetním období, ve stejné výši ocenění a také mají stejný dopad na vykazované položky.

→ není potřeba konverze, částka z IFRS lze převést do účetní závěrky podle ČÚS v poměru 1:1

Kategorie B: Transakce jsou uvedeny v obou účetních závěrkách ve stejném účetním období, ve stejné výši ocenění, ale mají odlišný dopad na vykazované položky.

→ je nutná konverze

Kategorie C: Transakce jsou uvedeny v obou účetních závěrkách ve stejném účetním období, vykazovaná částka je odlišná, ale dopad na vykazované položky je stejný.

→ je nutná konverze

Kategorie D: Transakce jsou uvedeny v obou účetních závěrkách ve stejném účetním období, liší se ovšem jak v částce, tak také dopadem na vykazované položky.

→ je nutná konverze

Kategorie E: Tyto transakce jsou uvedeny pouze v účetní závěrce IFRS ve sledovaném účetním období.

→ transakce musí být z účetní závěrky ČÚS vyloučeny

Kategorie F: Tyto transakce jsou uvedeny pouze v účetní závěrce ČÚS ve sledovaném účetním období.

→ transakce musí být do účetní závěrky ČÚS přidány (Kynclová, 2011).

Účetní operace B – F musí být účetní jednotkou identifikovány před jejich zobrazením, neboť ve společnosti probíhá konverze na úrovni transakcí (může být použita i konverze na úrovni obratové předvahy, ovšem ta ve firmě není aplikována).

Rozdělení výsledků případových studií uvedených v kapitole 4.2 Souhrn výsledků příkladů ve spojitosti s dopadem na výsledek hospodaření a daňový základ do výše stanovených kategorií lze najít v následující tabulce.

Tabulka č. 25: Rozdělení výsledků případových studií do kategorií transakcí

Číslo příkladu	Účetní operace (transakce)	Kategorie
Případová studie č. 1	vynaložení výdajů na vývoj	B
	odpisy	E
Případová studie č. 2	vynaložení výdajů na vývoj	A
	odpisy ³⁰	—
Případová studie č. 3	vynaložení výdajů na vývoj	B
	odpisy	F
Případová studie č. 4	vynaložení výdajů na vývoj	A
	odpisy	C

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.2 Postup konverze účetních dat

Po rozdělení transakcí do kategorií si jednotka stanoví parametry pro konverzi u jednotlivých účetních operací. Při konverzi je potřebné zohlednit její proveditelnost, užitečnost a spolehlivost dat, dále také splnění zákonných požadavků a samozřejmě časovou náročnost konverze.

Díky využití programu pro vedení účetnictví se transakce účtují do deníku a hlavní knihy zároveň. Je tedy zřejmé, že se veškeré údaje o účetních operacích vkládají do systému pouze jednou a na jediné místo do databáze. Pro společnost je ideálním způsobem vykazování dat pomocí paralelního účtování do deníku IFRS a ČÚS. Tento způsob je založen na přiřazení „alternativního“ účtu (účet ČÚS) ke každému účtu IFRS, dále také využívání hlavní a pomocné knihy obou účetních systémů (Kynclová, 2011).

4.3.3 Účetní zobrazení transakcí A, B, C, E a F v účetních knihách a v účetním deníku

Účetní zobrazení se týká pouze transakcí, které se objevují v praktické části práce. Zobrazení je vyhotoveno ve zjednodušeném modelu účetního deníku a v účetních knihách.

³⁰ Odpisy v tomto příkladu nejsou vůbec účtovány, proto u nich není určena kategorie.

Částky (v mil. Kč) jsou použity z případových studií, předkontace účtů jsou uvedeny obecně pod písmeny M, N, O a P.

Tabulka č. 26: Celkové účetní zobrazení transakcí v účetních knihách

Kategorie transakce	A		B		C		E		F	
Účetní zobrazení	částka	MD/D	částka	MD/D	částka	MD/D	částka	MD/D	částka	MD/D
IFRS	6 750	M/N	6 750	M/N	1000	M/N	1 000	M/N	—	—
ČÚS	6 750	M/N	6 750	O/P	2000 ³¹	M/N	—	—	2000	M/N

Zdroj: vlastní zpracování dle Kynclová, 2011.

Níže jsou uvedeny zobrazení jednotlivých transakcí v účetním deníku a také grafické znázornění účetních operací v účetních knihách. Částky (v mil. Kč) jsou opět výsledky případových studií a účty jsou znázorněny pouze obecně.

- **Kategorie A:**

Transakce kategorie A se účtují v ČÚS stejně jako v IFRS, tedy ve stejné částce a dle stejných postupů vykazování.

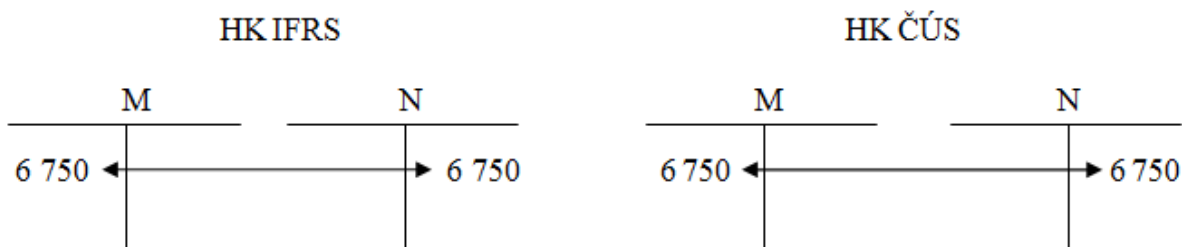
Tabulka č. 27: Účetní zobrazení transakce kategorie A – účetní deník

Částka	HK IFRS		PK IFRS		HK ČÚS		PK ČÚS	
	MD	D	MD	D	MD	D	MD	D
6 750	M	N	—	—	M	N	—	—

Zdroj: vlastní zpracování dle Kynclová, 2011.

³¹ Částka je ve výši odpisu podle ČÚS se zohledněním zbytkové hodnoty (stejně jako u transakce F).

Schéma č. 2: Účetní zobrazení transakce kategorie A – účetní knihy



Zdroj: vlastní zpracování dle Kynclová, 2011.

- **Kategorie B:**

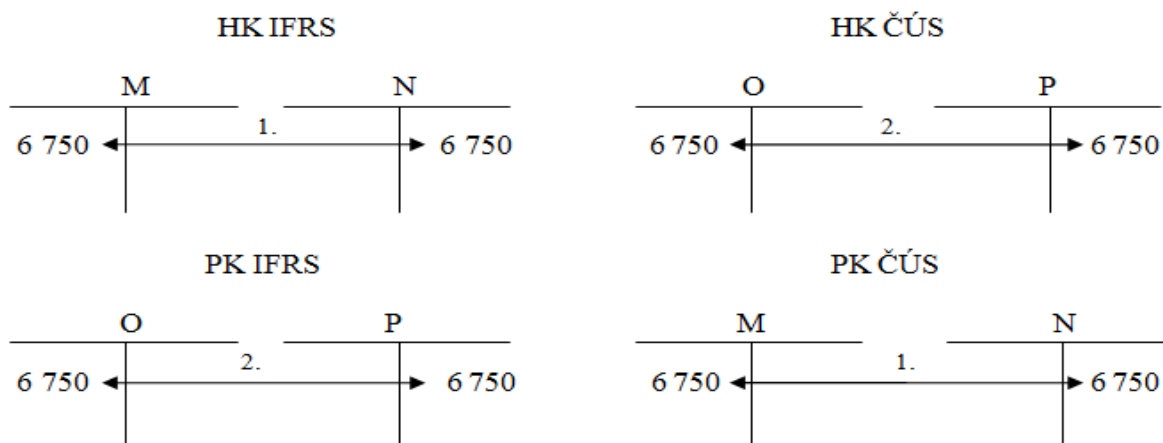
Transakce v kategorii B jsou nejdříve zaúčtovány dle metod IFRS, následně jsou zaúčtovány podle postupů ČÚS, avšak ve stejné částce.

Tabulka č. 28: Účetní zobrazení transakce kategorie B – účetní deník

	Částka	HK IFRS		PK IFRS		HK ČÚS		PK ČÚS	
		MD	D	MD	D	MD	D	MD	D
1.	6 750	M	N	—	—	—	—	M	N
2.	6 750	—	—	O	P	O	P	—	—

Zdroj: vlastní zpracování dle Kynclová, 2011.

Schéma č. 3: Účetní zobrazení transakce kategorie B – účetní knihy



Zdroj: vlastní zpracování dle Kynclová, 2011.

- **Kategorie C:**

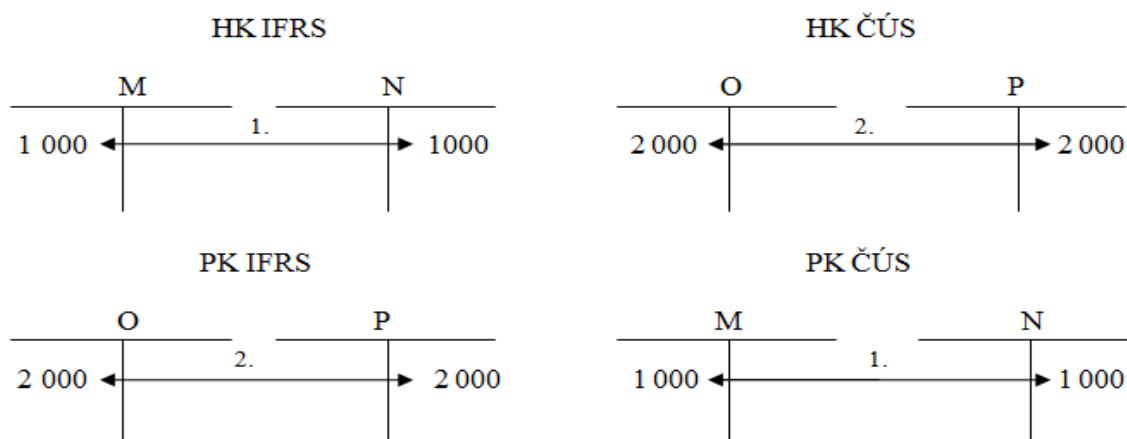
Transakce v kategorii C jsou nejdříve zaúčtovány dle metod IFRS, následně jsou zaúčtovány podle postupů ČÚS na stejné účty, částka (v mil. Kč) je rozdílná.

Tabulka č. 29: Účetní zobrazení transakce kategorie C – účetní deník

	Částka	HK IFRS		PK IFRS		HK ČÚS		PK ČÚS	
		MD	D	MD	D	MD	D	MD	D
1.	1 000	M	N	—	—	—	—	M	N
2.	2 000	—	—	M	N	M	N	—	—

Zdroj: vlastní zpracování dle Kynclová, 2011.

Schéma č. 4: Účetní zobrazení transakce kategorie C – účetní knihy



Zdroj: vlastní zpracování dle Kynclová, 2011.

- **Kategorie E:**

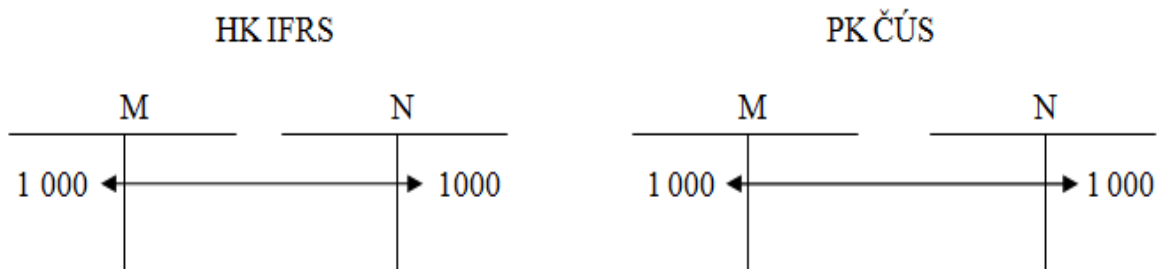
Transakce v kategorii E jsou zaúčtovány pouze dle metod IFRS.

Tabulka č. 30: Účetní zobrazení transakce kategorie E – účetní deník

Částka	HK IFRS		PK IFRS		HK ČÚS		PK ČÚS	
	MD	D	MD	D	MD	D	MD	D
1000	M	N	—	—	—	—	M	N

Zdroj: vlastní zpracování dle Kynclová, 2011.

Schéma č. 5: Účetní zobrazení transakce kategorie E – účetní knihy



Zdroj: vlastní zpracování dle Kynclová, 2011.

- **Kategorie F:**

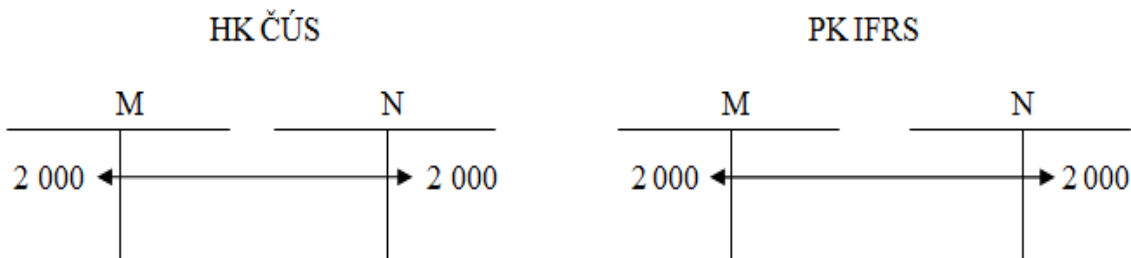
Transakce v kategorii F jsou zaúčtovány pouze podle postupů ČÚS.

Tabulka č. 31: Účetní zobrazení transakce kategorie F – účetní deník

Částka	HK IFRS		PK IFRS		HK ČÚS		PK ČÚS	
	MD	D	MD	D	MD	D	MD	D
2 000	—	—	M	N	M	N	—	—

Zdroj: vlastní zpracování dle Kynclová, 2011.

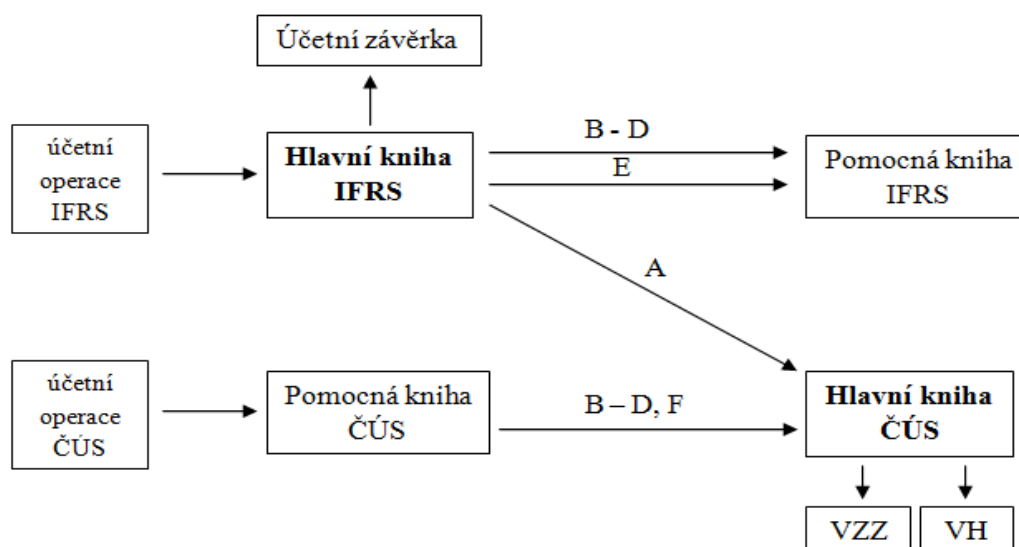
Schéma č. 6: Účetní zobrazení transakce kategorie F – účetní knihy



Zdroj: vlastní zpracování dle Kynclová, 2011.

Na závěr navrženého manuálu je níže uvedeno schéma č. 7 shrnující všechny kategorie transakcí (A-F) a jejich zaúčtování v hlavní a pomocné knize IFRS a ČÚS.

Schéma č. 7: Shrnutí transakcí a jejich účtování v hlavní a pomocné knize IFRS a ČÚS



Zdroj: vlastní zpracování dle Kynclová, 2011.

Popis schématu:

Transakce A - Transakce kategorie A se účtují v ČÚS stejně jako v IFRS, tedy ve stejné částce a dle stejných postupů vykazování. Částky se vykazují jak v HK IFRS, tak v HK ČÚS.

Transakce B – D – U těchto transakcí je účetní zobrazení rozdílné, proto musí být data konvertována. Účetní data jsou vykazována dle IFRS v HK IFRS a PK ČÚS, dále je nutné doúčtování podle ČÚS do HK ČÚS a do PK IFRS.

Transakce E – Transakce tohoto typu je vedena pouze v účetnictví podle IFRS, účtuje se tedy do HK IFRS a do PK ČÚS.

Transakce F - Transakce tohoto typu je vedena pouze v účetnictví podle ČÚS, účtuje se tedy do PK IFRS a do HK ČÚS (Kynclová, 2011).

Závěr

S růstem významu globalizace v obchodním světě roste i význam harmonizace účetnictví a vykazování finančních dat národních a mezinárodních společností. Harmonizace je komplexní a velice obtížný proces, jež potrvá řadu let a není zaručen výsledek přijatelný pro všechny účastníky finančních trhů. Jak lze vyčíst z teoretické části, je pravděpodobné, že k úplnému sjednocení účetních postupů a finančních výkazů nedojde nikdy. Toto tvrzení je podloženo uvedenými příklady rozdílů ve finančních výkazech v teoretické části a především uvedenými účetními operacemi v praktické části týkajícími se vykazování dlouhodobého nehmotného majetku.

V práci je zanalyzováno rozdílné vykazování dlouhodobého nehmotného majetku v IFRS a ČÚS. V teoretické části jsou popsány finanční výkazy obou účetních rámců a problematika vykazování DNM, v praktické části pak uvedeny případové studie zahrnující účtování DNM s použitím postupů a metod využívajících nejmenovanou společnost. Firma je členem zahraničního koncernu a je tedy nucena vést účetnictví podle IFRS, ale vzhledem k jejímu sídlu v České republice musí vést účetnictví i podle ČÚS. Dále byly výsledky případových studií prezentovány ve spojitosti s dopadem na výsledek hospodaření a daňový základ.

V poslední části práce je uveden návrh optimalizace procesů účetní jednotky prostřednictvím tzv. manuálu popisujícího konverzi transakcí z IFRS do ČÚS za pomoci hlavních a pomocných knih obou účetních rámců. Existuje mnoho možností, jak data z IFRS zkonvertovat do ČÚS, jako například konverze na úrovni účetních výkazů nebo na úrovni zůstatků účtů, i když odborná literatura se metodikou konverze prakticky nezabývá. Jakákoli konverze je závislá na parametrech programového vybavení účetní jednotky (např. Helios, SAP, etc.), které lze nastavit podle možností programu nebo manuálně v Excelu. Nejmenovaná společnost využívá metodu hlavních a pomocných knih především z důvodu nejpresnějšího a nejkvalitnějšího zobrazení transakcí v obou účetních rámcích. Detailní popis konverze dat z IFRS do ČÚS i s grafickými zobrazeními případových studií, který by sloužil k efektivnějšímu zaučení nových zaměstnanců a lepší orientaci ve vedení účetnictví, ve společnosti prozatím chybí.

Seznam literatury

Knižní zdroje:

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

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. *IFRS in your pocket 2013*. London 2013

DELOITTE. *IFRS do kapsy 2010*. Česká republika, 2010

DVOŘÁK, Bc. Martin. *Směřuje svět opravdu ke globálnímu přijetí IFRS?*. Praha, 2014. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. vyd. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2012. ISBN 978-80-7418-143-6.

HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS: charakteristika účetního systému*. 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing, 2007. ISBN 978-80-903962-2-7

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing s.r.o., 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.

KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: Světový koncept IFRS/IAS*. Praha: BOVA POLYGON, 2005. ISBN 80-7273-129-7.

KYNCLOVÁ, Daniela. *Metodika konverze výsledku hospodaření zjištěného dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) na výsledek hospodaření dle českých účetních standardů (ČÚS)*. Roudnice nad Labem, 2011. Disertační práce. Česká zemědělská univerzita v Praze.

MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS/ IFRS Policies and Procedures*. Praha: Leges, s.r.o., 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC). *ACCA Diploma in International Financial Reporting: Materials for ACCA DipIFR exam session*. Moscow, Russia, 2013.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC). *IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly*. Praha, 2009.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 10. vyd. Olomouc: Anag, 2010, 987 s. ISBN 978-80-7263-580-1.

SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 1. vydání; Praha: C. H. Beck; 2004; 273 s.; ISBN 80-7179-859-2.

STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. ISBN 978-80-7357-474-1.)

SPOLEČNOST X. *Výroční zpráva 2013*. 2014.

ŠRÁMKOVÁ, Alice, Martina JANOUŠKOVÁ a Helena VOJÁČKOVÁ. *IAS/ IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Praktické aplikace*. Praha: InSTITUTE Certifikovaného Účetnictví, 2009. ISBN 978-80-86716-61-9.

Právní normy:

České účetní standardy 2014. In: *Úplné znění*. Ostrava-Hrabůvka: Sagit, 2014.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Systém ASPI*. 2014.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Systém ASPI*. 2014.

Internetové zdroje:

1.2.2 Číslování aktů. *Pravidla pro jednotnou úpravu dokumentů* [online]. 2014 [cit. 2014-08-27]. Dostupné z: <http://publications.europa.eu/code/cs/cs-110202.htm>

České znění IFRS (překlad EU). In: *Komora auditorů České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-10-09]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifrs-preklad-eu>

Čistý obrat. In: *Businesscenter.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-10-19]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p409-cisty-obrat.aspx>

Definition of merger accounting. In: *QFinance: The ultimate financial resource* [online]. 2009 [cit. 2014-09-17]. Dostupné z: <http://www.qfinance.com/dictionary/merger-accounting>

IFRS versus US GAAP II: Dnes Americká komise pro cenné papíry publikovala finální staff report ohledně aplikaci IFRS na území USA. In: *Účetní kavárna* [online]. 2012 [cit. 2015-02-06]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/blog/detail-prispevku/articleid-1053-ifrs-versus-us-gaap-ii/>

Nová evropská směrnice o účetních závěrkách nahrazuje 4. a 7. směrnici EP a Rady EK. *Komora auditorů České republiky* [online]. 2012 - 2014 [cit. 2014-08-27]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek>

Odpisování nehmotného majetku. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. [cit. 2015-02-25]. Dostupné z: <http://www.du.cz/33/odpisovani-nehmotneho-majetku-uniqueidgOkE4NvrWuNACUiL-fcBUcgTSwNkFS6V/>

Osmá směrnice o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek vyhlášena v Úředním věstníku EU. [online]. 2012 - 2014 [cit. 2014-08-27]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/osma-smernice-o-povinnem-auditu-rocnich-a-konsolidovanych-ucetnich-zaverek-vyhlasena-v-urednim-vestniku-eu>

Standards. In: *IAS Plus* [online]. 2014 [cit. 2014-10-09]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/standards>

Účetní zpravodaj: Nový standard IFRS 13 - Oceňování reálnou hodnotou [online]. 2011 [cit. 2014-10-08].

Výkaz zisků a ztráty neboli výsledovka. In: *Iúcto* [online]. 2014 [cit. 2014-10-19]. Dostupné z: <http://www.iucto.cz/vykaz-zisku-a-zraty-neboli-vysledovka/>

Vzorový účtový rozvrh, rozvaha a výsledovka. In: *Sagit* [online]. 2014 [cit. 2014-10-19]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/prehrub.asp?cd=518&typ=c>

Seznam zkratek

ČÚL – Česká účetní legislativa
ČÚS – České účetní standardy
D – Dal
DHM – Dlouhodobý hmotný majetek
DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek
DZ – Daňový základ
EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group
EHS – Evropské hospodářské společenství
EK – Evropská komise
EP – Evropský parlament
ES – Evropské společenství
EU – Evropská unie
FASB - Financial Accounting Standards Board
HK – Hlavní kniha
IAS - International Accounting Standards
IASB - International Accounting Standard Board
IASC – International Accounting Standards Committee
IASCF – International Accounting Standard Committee Foundation
IFAC – International Federation of Accountants
IFRIC – International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS – International Financial Reporting Standards
IOSCO - International Organization of Securities Commissions
MD – Má Dáti
PC – Pořizovací cena
PK – Pomocná kniha
SAC – Standing Advisory Committee
SEC - Securities and Exchange Commission
SIC – Standing Interpretations Committee
US GAAP - US Generally Accepted Accounting Principles
VH – Výsledek hospodaření
VZZ – Výkaz zisku a ztráty
ZH – Zbytková hodnota

Seznam grafických prací

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Tvorba a schvalování standardů	22
Tabulka č. 2: Náklady a výnosy.....	30
Tabulka č. 3: Vykazování vývojových nákladů dle IFRS k Příkladové studii č. 1	48
Tabulka č. 4: Odpisování dle IFRS k Příkladové studii č. 1.....	48
Tabulka č. 5: Vykazování vývojových nákladů dle ČÚS k Případové studii č. 1 – účelové členění	49
Tabulka č. 6: Vykazování vývojových nákladů dle ČÚS k Případové studii č. 1 – druhové členění	50
Tabulka č. 7: Vykazování vývojových nákladů dle IFRS k Případové studii č. 2 – účelové členění	51
Tabulka č. 8: Vykazování vývojových nákladů dle IFRS k Případové studii č. 2 – druhové členění.....	52
Tabulka č. 9: Vykazování vývojových nákladů dle ČÚS k Případové studii č. 2 – účelové členění	53
Tabulka č. 10: Vykazování vývojových nákladů dle ČÚS k Případové studii č. 2 – druhové členění	53
Tabulka č. 11: Vykazování vývojových nákladů dle IFRS k Případové studii č. 3 – účelové členění	54
Tabulka č. 12: Vykazování vývojových nákladů dle IFRS k Případové studii č. 3 – druhové členění	55
Tabulka č. 13: Vykazování vývojových nákladů dle ČÚS k Případové studii č. 3	56
Tabulka č. 14: Odpisování dle ČÚS k Případové studii č. 3 – se zohledněním zbytkové hodnoty	56
Tabulka č. 15: Odpisování dle ČÚS k Případové studii č. 3 – bez zohlednění zbytkové hodnoty	57
Tabulka č. 16: Vykazování vývojových nákladů dle IFRS k Případové studii č. 4	59
Tabulka č. 17: Odpisování dle IFRS k Případové studii č. 4	60
Tabulka č. 18: Vykazování vývojových nákladů dle ČÚS k Případové studii č. 4	61
Tabulka č. 19: Odpisování dle ČÚS k Případové studii č. 4 – se zohledněním zbytkové hodnoty	61
Tabulka č. 20: Odpisování dle ČÚS k Případové studii č. 4 – bez zohlednění zbytkové hodnoty	62
Tabulka č. 21: Souhrn výsledků Případové studie č. 1 s dopadem na VH a DZ.....	64
Tabulka č. 22: Souhrn výsledků Případové studie č. 2 s dopadem na VH a DZ.....	65
Tabulka č. 23: Souhrn výsledků Případové studie č. 3 s dopadem na VH a DZ.....	66
Tabulka č. 24: Souhrn výsledků Případové studie č. 4 s dopadem na VH a DZ.....	66
Tabulka č. 25: Rozdělení výsledků případových studií do kategorií transakcí	69
Tabulka č. 26: Celkové účetní zobrazení transakcí v účetních knihách.....	70
Tabulka č. 27: Účetní zobrazení transakce kategorie A – účetní deník	70
Tabulka č. 28: Účetní zobrazení transakce kategorie B – účetní deník	71
Tabulka č. 29: Účetní zobrazení transakce kategorie C – účetní deník	72
Tabulka č. 30: Účetní zobrazení transakce kategorie E – účetní deník.....	72
Tabulka č. 31: Účetní zobrazení transakce kategorie F – účetní deník.....	73
Tabulka č. 32: Kritéria pro definování mikro-podniků a malých podniků	84

Seznam schémat

Schéma č. 1: Struktura rady IASB	20
Schéma č. 2: Účetní zobrazení transakce kategorie A – účetní knihy	71
Schéma č. 3: Účetní zobrazení transakce kategorie B – účetní knihy.....	71
Schéma č. 4: Účetní zobrazení transakce kategorie C – účetní knihy.....	72
Schéma č. 5: Účetní zobrazení transakce kategorie E – účetní knihy	73
Schéma č. 6: Účetní zobrazení transakce kategorie F – účetní knihy	73
Schéma č. 7: Shrnutí transakcí a jejich účtování v hlavní a pomocné knize IFRS a ČÚS	74

Seznam grafů

Graf č. 1: Přeceňovací model dlouhodobého hmotného majetku	41
Graf č. 2: Grafické znázornění vývoje oprávek a zůstatkové ceny se zohledněním zbytkové hodnoty a bez jejího zohlednění	58
Graf č. 3: Grafické znázornění vývoje oprávek a zůstatkové hodnoty podle IFRS a ČÚS se zohledněním zbytkové hodnoty.....	63
Graf č. 4: Grafické znázornění vývoje oprávek a zůstatkové hodnoty podle IFRS a ČÚS bez zohlednění zbytkové hodnoty.....	63

Seznam příloh

Příloha č. 1: Využití IFRS ve světě.....	82
Příloha č. 2: Souhrn zásadních změn Směrnice 2013/34/EU	84
Příloha č. 3: Seznam platných standardů IFRS a IAS	86
Příloha č. 4: Seznam platných interpretací standardů IFRIC a SIC	89
Příloha č. 5: Vertikální a horizontální formát rozvahy dle IAS 1	91
Příloha č. 6: Seznam Českých účetních standardů	93
Příloha č. 7: Rozvaha podle ČÚS pro rok 2014	94
Příloha č. 8: Výkaz zisku a ztráty podle ČÚS pro rok 2014	98

Přílohy

Příloha č. 1: Využití IFRS ve světě

Stát	Použití IFRS není dovoleno	Použití IFRS je dovoleno	Vyžadováno u všech kótovaných společností na burze
Argentina		•	Od 2012
Arménie			•
Austrálie			•
Bahamy			•
Bolívie		•	
Bosna a Hercegovina			všechny velké a střední podniky
Botswana			•
Brazílie			Od 2010, včetně všech bank
Bulharsko			•
Česká republika			•
Dánsko			•
Dominikánská republika		•	Od 2012
Egypt			•
Ekvádor		•	Zavedení 2010 - 2012
Estonsko			•
Fidži			•
Finsko			•
Francie			•
Gruzie			•
Honduras			•
Hong Kong			•
Chile			•
Indie		•	
Irsko			•
Island			•
Itálie			•
Izrael			Kromě bank
Japonsko		•	
JAR			•
Kanada			Od 2011
Keňa			•
Kuwajt			•

Stát	Použití IFRS není dovoleno	Použití IFRS je dovoleno	Vyžadováno u kótovaných společností
Kypr			•
Laos		•	
Libanon			•
Lichtenštejnsko			•
Litva			•
Lotyšsko			•
Lucembursko			•
Maďarsko			•
Mexiko		•	Od 2012
Německo			•
Nepál			•
Niger	•		
Nizozemí			•
Norsko			•
Peru			•
Polsko			•
Portugalsko			•
Rakousko			•
Rumunsko			•
Rusko	•		
Řecko			•
Saúdská Arábie			Pouze u některých společností
Spojené státy	•		
Španělsko			•
Švédsko			•
Švýcarsko		•	
Tádžikistán			•
Thajsko	•		
Tunisko	•		
Turecko		•	
Uganda		•	
Ukrajina	•		
Velká Británie			•
Venezuela	•		
Vietnam	•		
Zimbabwe		•	

Zdroj: Deloitte, 2012.

Příloha č. 2: Souhrn zásadních změn Směrnice 2013/34/EU

U článku 3, který se zabývá definováním kategorií podniků a skupin, dochází ke změně v rámci splnění dvou ze tří kritérií (viz. Tabulka č. 1), která musí být splněna při určování mikro-podniků a malých podniků [Komora auditorů České republiky, 2012 – 2014, online].

Tabulka č. 32: Kritéria pro definování mikro-podniků a malých podniků

	mikro podniky	malé podniky	pozn.
aktiva celkem	více než 350 tis. EUR	více než 4 miliony EUR	možnost členského státu navýšit limit pro malé podniky na 6 milionů EUR
čistý roční obrat	více než 700 tis. EUR	více než 8 milionů EUR	možnost členského státu navýšit limit pro malé podniky na 12 milionů EUR
průměrný přepočtený stav zaměstnanců během účetního období	více než 10	více než 50 zaměstnanců	

Zdroj: vlastní zpracování s použitím dat od Komory auditorů České republiky, 2012 – 2014.

K další změně došlo v obecných ustanoveních a zásadách (článek 9), kdy je členskému státu dána možnost omezit zásadu materiality pouze na vykazování a zveřejňování a také mu je dána možnost osvobodit podniky od používání zásady „podstata nad formou“ (substance over form), která je jinak s velkým důrazem dodržována při přípravě finančních výkazů dle obecných účetních pravidel.

V článku 7 došlo u členských států k ponechání možnosti požadovat nebo povolit reálnou hodnotu jako alternativní metodu oceňování.

Další úpravy nastaly také v člancích 4 a 14 ve věci zveřejňování informací. Všechny typy podniků musí povinně zveřejňovat informace o zálohách či poskytnutých úvěrech členům správních, vedoucích a dozorčích orgánů. Pouze u středních a velkých podniků je stanoveno za povinné zveřejňovat informace týkající se podrozvahových transakcí

a transakcí se spřízněnými osobami. Členský stát může požadovat zveřejnění dodatečných informací u malých podniků pouze u těchto oblastí:

- a) dlouhodobý majetek
- b) název a sídlo podniku, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku
- c) podrozvahové transakce a transakce se spřízněnými osobami.

Členskému státu je však také ponechána možnost požadovat zveřejnění další informací v případě, kdy je to vyžadováno místními daňovými předpisy nebo je to nutné při výběru daní, přičemž o těchto dodatečných informací má za povinnost informovat Evropskou Komisi [Komora auditorů České republiky, 2012 – 2014, online].

Dále je členskému státu opět povoleno využívat merger accounting³² díky jeho věrnějšímu zobrazení transakcí a zjednodušení účtování, což vede ke snižování nákladů.

Ve směrnici také není zaznamenán požadavek o sestavování výkazů o peněžních tocích pro žádný typ podniku.

Směrnice ukládá velkým společnostem a skupinám (s počtem zaměstnanců vyšším než 500) za povinnost informovat veřejnost ve zprávě vedení podniku o nefinanční činnosti podniku, např.:

- a) o svém přístupu k životnímu prostředí,
- b) o společenských a zaměstnaneckých otázkách,
- c) o přístupu k lidským právům, k boji proti korupci a podplácení
- d) a o rozmanitosti v představenstvech.

V zásadě by se dalo říct, že změny jsou z větší části zaměřeny především pro malé podniky, ale v nejaktuálnější směrnici lze nalézt zásadní změny pro všechny typy podniků.

³² Merger accounting (účetnictví při fúzích) – jde o účetní metodu používanou při akvizici dvou podniků, kdy identifikovatelná aktiva a závazky zanikající společnosti jsou zahrnuty v konsolidované rozvaze v reálné hodnotě k datu akvizice, a její výsledky zahrnuty do výkazu zisku a ztráty od data pořízení. Rozdíl mezi reálnou hodnotou poskytnutého protiplnění a na reálných hodnotách čistých aktiv účetní jednotky podniku je zaúčtován jako goodwill [QFinance: The ultimate financial resource, 2009].

Příloha č. 3: Seznam platných standardů IFRS a IAS

#	Název v anglickém jazyce	Název v českém jazyce	Vydáno
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví	2008
IFRS 2	Share-based Payment	Úhrady vázané na akcie	2004
IFRS 3	Business Combinations	Podnikové kombinace	2008
IFRS 4	Insurance Contracts	Pojistné smlouvy	2004
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	2004
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Assets	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	2004
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	Finanční nástroje: zveřejňování	2005
IFRS 8	Operating Segments	Provozní segmenty	2006
IFRS 9	Financial Instruments	Finanční nástroje	2014
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	Konsolidovaná účetní závěrka	2011
IFRS 11	Joint Arrangements	Společná uspořádání	2011
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities	Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách	2011
IFRS 13	Fair Value Measurement	Ocenění v reálné hodnotě	2011
IFRS 14	Regulatory Deferral Accounts	Regulace odložených účtů	2014
IFRS 15	Revenue from Contracts with Customers	Výnosy ze smluv se zákazníky	2014
IAS 1	Presentation of Financial Statements	Prezentace účetní závěrky	2007
IAS 2	Inventories	Zásoby	2005
IAS 7	Statement of Cash Flows	Výkaz o peněžních tocích	1992
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby	2003
IAS 10	Events After the Reporting Period	Události po skončení účetního období	2003

#	Název v anglickém jazyce	Název v českém jazyce	Vydáno
IAS 11	Construction Contracts	Stavební smlouvy	1993
	Will be superseded by IFRS 15 as on 1 January 2017	Bude nahrazen IFRS 15, platný od 1. ledna 2017	
IAS 12	Income Taxes	Daně ze zisku	1996
IAS 16	Property, Plant and Equipment	Pozemky, budovy a zařízení	2003
IAS 17	Leases	Leasingy	2003
IAS 18	Revenue	Výnosy	1993
	Will be superseded by IFRS 15 as on 1 January 2017	Bude nahrazen IFRS 15, platný od 1. ledna 2017	
IAS 19	Employee Benefits	Zaměstnanecké požitky	2013
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory	1983
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Důsledky změn směnných kurzů cizích měn	2003
IAS 23	Borrowing Costs	Výpůjční náklady	2007
IAS 24	Related Party Disclosures	Zveřejnění spřízněných stran	2009
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	Penzijní plány	1987
IAS 27	Separate Financial Statements	Individuální účetní závěrka	2011
IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures	Investice do přidružených podniků	2011
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	1989
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	Finanční nástroje: zveřejňování	2003
IAS 33	Earnings Per Share	Zisk na akcii	2003
IAS 34	Interim Financial Reporting	Mezitímní účetní výkaznictví	1998
IAS 36	Impairment of Assets	Snížení hodnoty aktiv	2004
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	1998

#	Název v anglickém jazyce	Název v českém jazyce	Vydáno
IAS 38	Intangible Assets	Nehmotná aktiva	2004
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	Finanční nástroje: vykazování a oceňování	2003
	Superseded by IFRS 9 effective 1 January 2018 where IFRS 9 is applied	Bude nahrazen IFRS 9, platný od 1. ledna 2018	
IAS 40	Investment Property	Investice do nemovitostí	2003
IAS 41	Agriculture	Zemědělství	2001

Zdroj: IAS Plus, 2014; Komora auditorů České republiky, 2013.

Příloha č. 4: Seznam platných interpretací standardů IFRIC a SIC

#	Název v anglickém jazyce	Název v českém jazyce	Vydáno
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích	2004
IFRIC 2	Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje	2004
IFRIC 4	Determining Whether an Arrangement Contains a Lease	Určení, zda smlouva obsahuje leasing	2004
IFRIC 5	Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, rekultivaci a životní prostředí	2004
IFRIC 6	Liabilities Arising from Participating in a Specific Market - Waste Electrical and Electronic Equipment	Závazky z účasti na specifickém trhu - odpad elektrických a elektronických zařízení	2005
IFRIC 7	Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Aplikace přístupu přepracování podle IAS 29 - Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	2005
IFRIC 9	Reassessment of Embedded Derivatives	Přehodnocení vložených derivátů	2006
IFRIC 10	Interim Financial Reporting and Impairment	Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv	2006
IFRIC 12	Service Concession Arrangements	Smlouvy o poskytování licencovaných služeb	2006
IFRIC 13	Customer Loyalty Programmes	Programy loajality zákazníků	2007
	Will be superseded by IFRS 15 as on 1 January 2017	Bude nahrazen IFRS 15, platný od 1. ledna 2017	
IFRIC 14	IAS 19 – The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction	Hranice pro vykazování aktiv z programů zaměstnaneckých požitků, minimální požadavky na financování programů a jejich interakce	2007
IFRIC 15	Agreements for the Construction of Real Estate	Smlouvy o výstavbě nemovitostí	2008
	Will be superseded by IFRS 15 as of 1 January 2017	Bude nahrazen IFRS 15, platný od 1. ledna 2017	
IFRIC 16	Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation	Zajištění čisté investice v zahraniční jednotce	2008

#	Název v anglickém jazyce	Název v českém jazyce	Vydáno
IFRIC 17	Distributions of Non-cash Assets to Owners	Rozdělování nepeněžních aktiv vlastníkům	2008
IFRIC 18	Transfers of Assets from Customers	Transfery aktiv od zákazníků	2009
	Will be superseded by IFRS 15 as of 1 January 2017	Bude nahrazen IFRS 15, platný od 1. ledna 2017	
IFRIC 19	Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments	Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji	2009
IFRIC 20	Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine	Náklady na odklizení skrývky v produkční fázi povrchového dolu	2011
IFRIC 21	Levies	Odvody (poplatky)	2013
SIC 7	Introduction of the Euro	Zavedení Eura	1998
SIC 10	Government Assistance – No Specific Relation to Operating Activities	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem	1998
SIC 15	Operating Leases – Incentives	Operační leasingy - pobídky	1999
SIC 25	Income Taxes – Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders	Daně ze zisku - změny v daňovém statutu obchodního závodu nebo jeho akcionářů	2000
SIC 27	Evaluating the Substance of Transactions in the Legal Form of a Lease	Vyhodnocování transakcí uzavřených právní formou leasingu	2000
SIC 29	Disclosure – Service Concession Arrangements	Zveřejňování - ujednání o poskytování licencovaných služeb	2001
SIC 31	Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services	Výnosy - bartrové transakce zahrnující reklamní služby	2001
	Will be superseded by IFRS 15 as on 1 January 2017	Bude nahrazen IFRS 15, platný od 1. ledna 2017	
SIC 32	Intangible Assets – Web Site Costs	Nehmotná aktiva - náklady na webové stránky	2001

Zdroj: IAS Plus, 2014; Komora auditorů České republiky, 2013.

Příloha č. 5: Vertikální a horizontální formát rozvahy dle IAS 1

Vertikální rozvaha

Aktiva	Běžné období	Minulé období
<i>Dlouhodobá aktiva</i>		
Pozemky, budovy a zařízení		
Goodwill		
Ostatní nehmotná aktiva		
Investice v přidružených podnicích		
Realizovatelné investice		
<i>Krátkodobá aktiva</i>		
Zásoby		
Obchodní pohledávky		
Ostatní krátkodobá aktiva		
Peníze a peněžní ekvivalenty		
Pasiva		
<i>Vlastní kapitál</i>		
Základní kapitál		
Nerozdělené zisky		
Ostatní složky vlastního kapitálu		
Menšinové podíly		
<i>Dlouhodobé závazky</i>		
Odložená daň		
Dlouhodobé půjčky		
Dlouhodobé rezervy		
<i>Krátkodobé závazky</i>		
Obchodní a jiné závazky		
Krátkodobé půjčky		
Krátkodobé části dlouhodobých půjček		
Splatné daně		
Krátkodobé rezervy		

Zdroj: vlastní zpracování s použitím informací z: Ficbauer, Ficbauer, 2012, s. 63; Bohušová, 2008, s. 51.

Horizontální rozvaha

Aktiva	Běžné období	Minulé období	Vlastní kapitál a závazky	Běžné období	Minulé období
<i>Dlouhodobá aktiva</i>			<i>Vlastní kapitál</i>		
Pozemky, budovy a zařízení			Základní kapitál		
Goodwill			Nerozdělené zisky		
Ostatní nehmotná aktiva			Ostatní složky vlastního kapitálu		
Investice v přidružených podnicích			Menšinové podíly		
Realizovatelné investice			<i>Vlastní kapitál celkem</i>		
<i>Krátkodobá aktiva</i>			<i>Dlouhodobé závazky</i>		
Zásoby			Odložená daň		
Obchodní pohledávky			Dlouhodobé půjčky		
Ostatní krátkodobá aktiva			Dlouhodobé rezervy		
Peníze a peněžní ekvivalenty			<i>Krátkodobé závazky</i>		
<i>Aktiva celkem</i>			Obchodní a jiné závazky		
			Krátkodobé půjčky		
			Krátkodobé části dlouhodobých půjček		
			Splatné daně		
			Krátkodobé rezervy		
			<i>Závazky celkem</i>		
			<i>Vlastní kapitál a závazky celkem</i>		

Zdroj: vlastní zpracování s použitím informací z: Bohušová, 2008, s. 50.

Příloha č. 6: Seznam Českých účetních standardů

Číslo	Název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
011	Operace s obchodním závodem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidovaná účetní závěrka
021	Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

Zdroj: České účetní standardy, 2014, s. 5

Příloha č. 7: Rozvaha podle ČÚS pro rok 2014

Rozvaha
(sestavěná v plném rozsahu)

Označení řádku výkazu	Obsah položky (způsob výpočtu)	Přiřazený účet	
		Brutto	Korekce
	AKTIVA CELKEM [A. + B. + C. + D.]		
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	353	
B.	Dlouhodobý majetek [B.I. + B.II. + B.III.]		
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek [Σ B.I.1. až B.I.8.]		
B.I.1.	Zřizovací výdaje	011	(-)071, (-)091AÚ
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	012	(-)072, (-)091AÚ
3.	Software	013	(-)073, (-)091AÚ
4.	Ocenitelná práva	014	(-)074, (-)091AÚ
5.	Goodwill	(+/-)015	(+/-)075, (-)091AÚ
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	019	(-)079, (-)091AÚ
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	041	(-)093
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	051	(-)095AÚ
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek [Σ B.II.1. až B.II.9.]		
B.II.1.	Pozemky	031	(-)092AÚ
2.	Stavby	021	(-)081, (-)092AÚ
3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	022	(-)082, (-)092AÚ
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	025	(-)085, (-)092AÚ
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	026	(-)086, (-)092AÚ
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	029, 032	(-)089, (-)092AÚ
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	042	(-)094
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	052	(-)095AÚ
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	(+/-)097	(+/-)098
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek [Σ B.III.1. až B.III.7.]		
B.III.1.	Podíly - ovládaná osoba	061	(-)096AÚ
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	062	(-)096AÚ
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	063, 065	(-)096AÚ
4.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	066	(-)096AÚ
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	067, 069	(-)096AÚ
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	043	(-)096AÚ
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	053	(-)095AÚ
C.	Oběžná aktiva [C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.]		
C.I.	Zásoby [Σ C.I.1. až C.I.6.]		
C.I.1.	Materiál	112, 119	(-)191
2.	Nedokončená výroba a polotovary	121, 122	(-)192, (-)193
3.	Výrobky	123	(-)194
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	124	(-)195

5.	Zboží	132, 139	(-)196
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	151, 152, 153	(-)197, (-)198, (-)199
C.II.	Dlouhodobé pohledávky [Σ C.II.1. až C.II.8.]		
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	311AÚ, 313AÚ, 315AÚ	(-)391AÚ
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	351AÚ	(-)391AÚ
3.	Pohledávky - podstatný vliv	352AÚ	(-)391AÚ
4.	Pohledávky za společníky	354AÚ, 355AÚ, 358AÚ	(-)391AÚ
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	314AÚ	(-)391AÚ
6.	Dohadné účty aktivní	388AÚ	
7.	Jiné pohledávky	335AÚ, 371AÚ, 373AÚ, 374AÚ, 375AÚ, 376AÚ, 378AÚ	(-)391AÚ
8.	Odložená daňová pohledávka	481AÚ	
C.III.	Krátkodobé pohledávky [Σ C.III.1. až C.III.9.]		
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	311AÚ, 313AÚ, 315AÚ	(-)391AÚ
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	351AÚ	(-)391AÚ
3.	Pohledávky - podstatný vliv	352AÚ	(-)391AÚ
4.	Pohledávky za společníky	354AÚ, 355AÚ, 358AÚ, 398AÚ	(-)391AÚ
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	336	(-)391AÚ
6.	Stát - daňové pohledávky	341, 342, 343, 345	(-)391AÚ
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	314AÚ	(-)391AÚ
8.	Dohadné účty aktivní	388AÚ	
9.	Jiné pohledávky	335AÚ, 371AÚ, 373AÚ, 374AÚ, 375AÚ, 376AÚ, 378AÚ	(-)391AÚ
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek [Σ C.IV.1. až C.IV.4.]		
C.IV.1.	Peníze	211, 213, (+/-)261	
2.	Účty v bankách	221, (+/-)261	
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	251, 253, 256, 257	(-)291AÚ
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	259	(-)291AÚ
D.I.	Časové rozlišení [Σ D.I.1. až D.I.3.]		
D.I.1.	Náklady příštích období	381	
2.	Komplexní náklady příštích období	382	
3.	Příjmy příštích období	385	

Označení řádku výkazu	Obsah položky [způsob výpočtu]	Přiřazený účet
	PASIVA CELKEM [A. + B. + C.]	
A.	Vlastní kapitál [Σ A.I. až A.V.]	
A.I.	Základní kapitál [Σ A.I.1. až A.I.3.]	
A.I.1.	Základní kapitál	411 nebo 491
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	(-)252
3.	Změny základního kapitálu	(+/-)419
A.II.	Kapitálové fondy [Σ A.II.1. až A.II.6.]	
A.II.1.	Ážio	412
2.	Ostatní kapitálové fondy	413
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	(+/-)414
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	(+/-)418
5.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	(+/-)417
6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	(+/-)416
A.III.	Fondy ze zisku [A.III.1. + A.III.2.]	
A.III.1.	Rezervní fond	421
2.	Statutární a ostatní fondy	423, 427
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let [A.IV.1. až A.IV.3.]	
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	428
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	(-)429
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	(+/-)426
A.V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) [řádek *** výkazu zisku a ztráty]	
A.V.2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	432
B.	Cizí zdroje [B.I. + B.II. + B.III. + B.IV.]	
B.I.	Rezervy [Σ B.I.1. až B.I.4.]	
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	451
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	459AÚ
3.	Rezerva na daň z příjmů	453
4.	Ostatní rezervy	459AÚ
B.II.	Dlouhodobé závazky [Σ B.II.1. až B.II.10.]	
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	478AÚ, 479AÚ
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	471AÚ
3.	Závazky - podstatný vliv	472AÚ
4.	Závazky ke společníkům	364AÚ, 365AÚ, 366AÚ, 367AÚ, 368AÚ
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	475AÚ
6.	Vydané dluhopisy	473AÚ, (-)255
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	478AÚ
8.	Dohadné účty pasivní	389AÚ
9.	Jiné závazky	372AÚ, 373AÚ, 377AÚ, 379AÚ, 474AÚ, 479AÚ
10.	Odložený daňový závazek	481AÚ
B.III.	Krátkodobé závazky [Σ B.III.1. až B.III.11.]	
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	321, 322, 325, 478AÚ, 479AÚ

2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	361, 471AÚ
3.	Závazky - podstatný vliv	362, 472AÚ
4.	Závazky ke společníkům	364AÚ, 365AÚ, 366, 367AÚ, 368AÚ, 398AÚ
5.	Závazky k zaměstnancům	331, 333, 479AÚ
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	336, 479AÚ
7.	Stát - daňové závazky a dotace	341, 342, 343, 345, 346, 347
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	324, 475AÚ
9.	Vydané dluhopisy	241, 473AÚ, (-)255
10.	Dohadné účty pasivní	389AÚ
11.	Jiné závazky	372AÚ, 373AÚ, 377AÚ, 379AÚ, 474AÚ, 479AÚ
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci [Σ B.IV.1. až B.IV.3.]	
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	461AÚ
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	221AÚ, 231, 232AÚ, 461AÚ
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	249
C.I.	Časové rozlišení [C.I.1. + C.I.2.]	
C.I.1.	Výdaje příštích období	383
2.	Výnosy příštích období	384

Vysvětlivky k rozvaze

K jednotlivým řádkům rozvahy jsou přiřazeny konkrétní účty aktiv a pasiv. U účtů aktiv jsou jednotlivé položky (u kterých je to přípustné) upraveny ještě o účty představující korekci jejich brutto hodnoty. Jedná se o účty opravěk a účty opravných položek.

Pokud je u účtu poznámka „AÚ“, znamená tato zkratka „analytický účet“ a pro uživatele je pak nezbytné u takového účtu zajistit analytické členění, které umožní bezproblémové sestavení rozvahy k okamžiku sestavení účetní závěrky.

Zdroj: Sagit, 2014.

Příloha č. 8: Výkaz zisku a ztráty podle ČÚS pro rok 2014

Výkaz zisku a ztráty - druhové členění (sestavený v plném rozsahu)

Označení řádku výkazu	Obsah položky [způsob výpočtu]	Přiřazený účet
I.	Tržby za prodej zboží	604
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	504
+	Obchodní marže [I. - A.]	
II.	Výkony [Σ II.1. až II.3.]	
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	601, 602
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	611, 612, 613, 614
3.	Aktivace	621, 622, 623, 624
B.	Výkonová spotřeba [B.1. + B.2.]	
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	501, 502, 503
2.	Služby	511, 512, 513, 518
+	Přidaná hodnota [I. - A. + II. - B.]	
C.	Osobní náklady [Σ C.1. až C.4.]	
C.1.	Mzdové náklady	521, 522
2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace	523
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	524, 525, 526
4.	Sociální náklady	527, 528
D.	Daně a poplatky	531, 532, 538
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	551, 557
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu [III.1. + III.2.]	
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	641
2.	Tržby z prodeje materiálu	642
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu [F.1. + F.2.]	
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	541
2.	Prodaný materiál	542
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	(+/-)552, (+/-)554, (+/-)555, (+/-)558, (+/-)559
IV.	Ostatní provozní výnosy	644, 646, 648
H.	Ostatní provozní náklady	543, 544, 545, 546, 548, 549
V.	Převod provozních výnosů	(-)697
I.	Převod provozních nákladů	(-)597
*	Provozní výsledek hospodaření [zohlednění položek: „I. Tržby za prodej zboží“ až „I. Převod provozních nákladů“]	
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	661
J.	Prodané cenné papíry a podíly	561
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku [Σ VII.1. až VII.3.]	
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným	665AÚ

	vlivem	
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	665AÚ
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	665AÚ
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	666
K.	Náklady z finančního majetku	566
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	664, 667AÚ
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	564, 567AÚ
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	(+/-)574, (+/-)579
X.	Výnosové úroky	662
N.	Nákladové úroky	562
XI.	Ostatní finanční výnosy	663, 667AÚ, 668
O.	Ostatní finanční náklady	563, 567AÚ, 568, 569
XII.	Převod finančních výnosů	(-)698
P.	Převod finančních nákladů	(-)598
*	Finanční výsledek hospodaření [zohlednění položek: „VI. Tržby z prodeje cenných papírů a vkladů“ až „P. Převod finančních nákladů“]	
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost [Q.1. + Q.2.]	
Q.1.	- splatná	(+/-)591, (+/-)595, (+/-)599
2.	- odložená	(+/-)592
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost [součet položek „*Provozní výsledek hospodaření“ a „* Finanční výsledek hospodaření“ snížený o položku „Q. Daň z příjmů za běžnou činnost“], tzn. [* Provozní výsledek hospodaření + * Finanční výsledek hospodaření - řádek Q.]	
XIII.	Mimořádné výnosy	688
R.	Mimořádné náklady	582, (+/-)584, 588, (+/-)589
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti [S.1. + S.2.]	
S.1.	- splatná	(+/-)593
2.	- odložená	(+/-)594
*	Mimořádný výsledek hospodaření [rozdíl položky „XIII. Mimořádné výnosy“ a součtu položek „R. Mimořádné náklady“ a „S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti“], tzn. [XIII. - (R. + S.)]	
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-) <i>Pozn.: v případě společníků v. o. s. a komplementářů k. s. se o řádek T. upraví výsledek hospodaření za účetní období.</i>	596
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) [součet položek „*** Výsledek hospodaření za běžnou činnost“ a „*Mimořádný výsledek hospodaření“ snížený o položku „T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům“], tzn. [(** Výsledek hospodaření za běžnou činnost + * Mimořádný výsledek hospodaření) - řádek T.]	
****	Výsledek hospodaření před zdaněním [součet položek „* Provozní výsledek hospodaření“, „* Finanční výsledek hospodaření“ a položky „ XIII. Mimořádné výnosy“, snížený o položku „R. Mimořádné náklady“], tzn. [* Provozní výsledek hospodaření + * Finanční výsledek hospodaření + (XIII. Mimořádné výnosy - R. Mimořádné náklady)]	

Vysvětlivky k výkazu zisku a ztráty

K jednotlivým řádkům výkazu zisku a ztráty jsou přiřazeny konkrétní účty nákladů (řádky označené písmeny latinské abecedy) a výnosů (řádky označené římskými číslicemi), které jsou obsaženy ve Vzorovém účtovém rozvrhu.

Pokud je u účtu poznámka „AÚ“, znamená tato zkratka „analytický účet“ a pro uživatele je pak nezbytné u takového účtu zajistit analytické členění, které umožní bezproblémové sestavení výkazu zisku a ztráty k okamžiku sestavení účetní závěrky.

Zdroj: Sagit, 2014.