

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2009

Jana Lavická

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

HARMONIZACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ V ČR, USA A EU

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Zita Drábková

Autor:

Jana Lavická

2009

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Harmonizace účetních výkazu v ČR, USA a EU“ vypracovala samostatně a to na základě vlastních zjištění a materiál, které uvádím v seznamu použité literatury.

Ve Velkém Meziříčí den 8.9.2009

.....

Jana Lavická

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat Ing. Zitě Drábkové za cenné rady a konzultace, které mi poskytla při zpracování mé bakalářské práce.

OBSAH

1. ÚVOD.....	4
2. Historie.....	5
2.1 Historie IAS/IFRS.....	5
2.2 Struktura rady IASB.....	5
2.3 Historie České legislativy.....	6
3. IFRS ve světě.....	6
3.1 Schválení standardů IFRS pro používání v Evropě.....	6
3.2 IFRS v České republice.....	7
3.3 Používání IFRS ve Spojených státech.....	8
3.4 Přehled aktuálních standardů.....	9
4. Česká legislativa.....	10
4.1 Legislativní úprava účetnictví v České republice.....	10
4.1.1 Zákon o účetnictví.....	11
4.1.2 České účetní standardy.....	12
4.1.3 Obchodní zákoník a zákon o přeměnách.....	13
4.1.4 Vztah zákona o daních z příjmů k účetnictví.....	15
4.2 Vymezení účetních jednotek a základní povinnosti při vedení účetnictví podle zákona o účetnictví.....	15
4.2.1 Účetní jednotky a vedení účetnictví podnikatelů.....	15
4.2.2 Základní povinnosti při vedení účetnictví.....	16
4.3 Otevírání účetních knih.....	17
4.4 Uzavírání účetních knih.....	18
5. Srovnání České legislativy s IFRS.....	19
5.1 Kvalitativní vlastnosti účetních informací.....	19
5.2 Složky účetního vykazování.....	19
5.3 Princip historických cen.....	19
5.4 Priorita věrného zobrazení skutečnosti a priorita podstaty nad právní Formou.....	20
6. Vymezení účetní závěrky.....	20
6.1 Obsah a rozsah řádné účetní závěrky za účetní období roku 2008.....	23

6.2 Rozvaha a výkaz zisků a ztrát.....	24
6.2.1 Rozvaha (balance) – uspořádání a označování položek.....	25
6.2.2 Výkaz zisků a ztrát (výsledovka) – uspořádání a označování položek.....	25
6.2.3 Formální pravidla pro vyplňování účetních výkazů a vzájemné vazby.....	26
6.3 Sestavení a odevzdání účetní závěrky.....	27
6.3.1 Příloha.....	28
6.3.2 Forma přílohy.....	29
6.3.3 Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	30
6.3.4 Přehled o peněžních tocích (cash flow).....	30
6.4 Konsolidovaná účetní závěrka.....	32
7. Mezinárodní účetní standardy.....	33
7.1 Mezinárodní účetní standard 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky.....	32
7.1.1 Účel účetní závěrky.....	32
7.1.2 Části účetní závěrky	32
7.1.3 Obecná ustanovení.....	34
7.1.4 Identifikace účetní závěrky.....	34
7.1.5 Rozvaha.....	34
7.1.6 Výsledovka.....	37
7.1.7 Výkaz změn vlastního kapitálu.....	38
7.1.8 Komentář.....	39
8. Analýza jednotlivých výhod mezi IFRS a českou legislativou.....	40
8.1 Soulad s účetními principy.....	40
8.2 Měna použitá při vykazování.....	40
8.3 Vykazování v hyperinflačním prostředí.....	40
8.4 Srovnávací informace.....	41
8.5 Součást účetní závěrky.....	41
8.6 Rozvaha.....	41
8.6.1 Formát.....	41
8.6.2 Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami.....	42
8.7 Výkaz zisku a ztráty.....	42

8.7.1 Formát.....	42
8.7.2 Mimořádné položky.....	41
8.8 Výkaz uznaných zisků a ztrát.....	43
8.8.1 Předkládání výkazu	43
8.9 Výkaz změn vlastního kapitálu.....	43
8.10 Výkaz peněžních toků.....	43
8.10.1 Výjimky z povinného vykazování.....	43
8.10.2 Přímá / nepřímá metoda.....	44
8.10.3 Formát.....	44
8.11 Oceňování.....	44
9. ZÁVĚR.....	46
10. METODIKA.....	48
11. SUMMARY.....	49
12. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY.....	50
13. PŘÍLOHA.....	51
SEZNAM TABULEK	
SEZNAM DIAGRAMŮ	

1. ÚVOD

Téma své bakalářské práce, které se týká účetní závěrky, jsem si vybrala, protože se jedná o důležité vyvrcholení v celoroční práci každého účastníka ve spleťtém kolotoči nazvaném účetnictví.

Účetnictví v jisté formě existuje již v době největší slávy Egypta či Mezopotámie. Modernější forma účetnictví je datována do 13. – 14. století našeho letopočtu v Itálii. Z těchto dat vyplývá, že se jedná o nástroj sledování a zobrazení stavu, který protíná historii lidstva a z toho se dá usuzovat, že účetnictví je důležité pro každodenní život. V jisté formě ho využívá každý z nás. A to je hlavní důvod, proč jsem si vybrala jedno z mnoha částí účetnictví, a to účetní závěrku, která je finálním výstupem celého procesu.

Práci jsem strukturovala do osmi kapitol podle jednotlivých bodů zadání. Po krátkém úvodním seznámení s touto prací následuje druhá kapitola popisující historii vzniku IFRS a České legislativy, které uvádí do dané problematiky. Další kapitola se týká principů a použití České legislativy i IFRS, které pomáhají pochopit jednotlivé rozdíly mezi Českým systémem a mezinárodními standardy. Ve čtvrté kapitole dojdou ke srovnání české legislativy s mezinárodními standardy, tzn. kde jsou rozdíly mezi těmito dvěma systémy. Následující kapitola bude stěžejní, poněvadž vysvětlím jednotlivé částí účetní závěrky, kterých je celkem pět. Současně v této kapitole bude popis, který je uváděn českou legislativou a jak je chápán v rámci mezinárodních standardů. V předposlední kapitole uvedu jednotlivé výhody mezi IFRS a českými standardy. Výsledek, ke kterému během práce dojdou, bude popsán v závěrečné kapitole. Celé práce bude obohacena o přílohu sestavenou vzorem formulářů jednotlivých účetních výkazů.

2. HISTORIE

2.1 Historie IAS/IFRS

Co znamená zkratka IAS? V anglickém originálu tato zkratka zní následovně: International Accounting Standard(s). Český překlad je tento: Mezinárodní účetní standardy. Tyto standardy byly vydávány v letech 1973 až 2001. Úkolem zabývat se těmito standardy byl pověřen Výbor pro mezinárodní účetní standardy. V anglickém znění International Accounting Standards Committee (IASC). V dubnu roku 2001 byl tento Výbor nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB). Tato Rada pokračuje ve vydávání nových standardů, které postupně nahrazují dřívější standardy IAS. Schematicky je tato struktura představena v diagramu č. 1. Nové standardy nesou označení International Financial Reporting Standard(s) - IFRS , tedy Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. V současné době se využívá 8 standardů IFRS a 29 standardů IAS.

2.2 Struktura rady IASB (Rada pro mezinárodní účetní standardy)

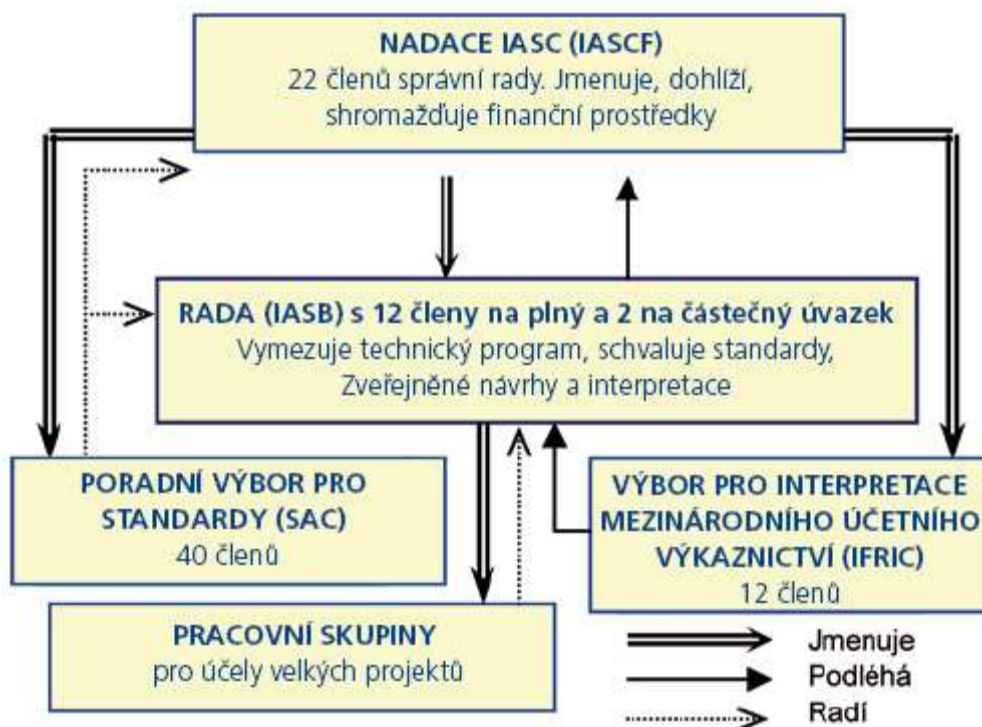


Diagram č. 1 – Struktura rady IASB

Vysvětlení jednotlivých pojmů v grafu:

IASC Nadace (IASCF) International Accounting Standards Committee Foundation (Mateřský orgán Rady pro mezinárodní účetní standardy):

Územní vyváženost: šest členů správní rady ze Severní Ameriky, šest z Evropy, šest z regionu Asie a Tichomoří; čtyři další z jakékoliv oblasti (tak aby byla zachována zeměpisná vyváženost).

Předpoklady pro členy správní rady: stanovy vyžadují přiměřenou rovnováhu mezi profesním vzděláním zahrnující auditory, uživatele, členy akademické obce a ostatní, kteří slouží veřejnému zájmu.

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB)

Územní vyváženost: stanoveno je pouze to, že členové Rady musí zajistit, aby v Radě nepřevážily zájmy žádné zeměpisné oblasti ani skupiny zainteresovaných osob.

Předpoklady pro členy Rady: členové s odpovídající kombinací praktických zkušeností se mají vybírat z řad auditorů, osob podílejících se na přípravě účetních předpisů, uživatelů a členů akademické obce; nejméně jeden z členů by měl mít zkušenosti ze všech těchto oblastí.¹

2.3 Historie vzniku české legislativy

Nejdůležitější kámen podpory českého účetnictví představuje Zákon o účetnictví č. 563, který je datován rokem 1991. Tudíž můžeme předpokládat, že historie současného aktuálního účetnictví bude odpočítávána právě od tohoto roku.

3. IFRS ve světě

3.1 Schválení standardů IFRS pro používání v Evropě

V souladu s Účetní směrnicí EU musejí být standardy IFRS schváleny pro používání v rámci Evropy. Existuje proces schvalování, který se skládá z těchto kroků:

¹ Delloite Touche Tohmatsu: Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví, 1. Vydání, listopad 2007, 98 stran

- EU musí zajistit přeložení standardů do všech jazyků používaných v Evropě,
- Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví předá své stanovisko Evropské komisi,
- následně Evropská komise pro novelizaci standardů předloží Evropské komisi své názory,
- v dalším kroku Účetní regulační výbor Evropské komise doporučí standardy ke schválení,
- a v posledním kroku 27 členů Evropské komise oficiálně hlasuje pro schválení standardů.

Po schválení posledního kroku platí novelizované standardy IFRS pro evropské státy.

3.2 IFRS v České republice

Vláda České republiky podala 17. ledna 1996 žádost o vstup do Evropské unie, aby tím naplnila jeden z hlavních cílů polistopadové politiky, známý jako „návrat do Evropy“. Tomuto cíli bylo učiněno zadost 1. května 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie.

V souvislosti s tímto krokem vpřed jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví povinně platné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. Tímto regulovaným trhem se v České republice rozumí Burza cenných papírů (všechny trhy) a RM systém (pouze oficiální trh).

Burza cenných papírů je místo obchodování cenných papírů. Burza je právnickou osobou oprávněnou organizovat na určeném místě a ve stanovenou dobu poptávku a nabídku cenných papírů. Burza je akciovou společností pro, které platí ustanovení obchodního zákoníku.

Nejvýznamnější burzou v České republice je Burza cenných papírů Praha, a.s., která provozuje hlavní obchod s akcemi v zemi. BCPP se řídí zákonem o podnikání na kapitálovém trhu a burzovním řádem, který si sama stanovuje. Veškerou její činnost pak kontroluje Česká národní banka. Pravidla, s kterými fungují, jsou harmonizovány s EU.

BCPP si získala pozici respektovaného a stabilního trhu. Těší se trvalému zájmu jak mezi domácími, tak i mezi zahraničními investory.

Jako příklad uvádím některé členy právě této burzy. Jsou jimi:

- Česká spořitelna, a.s.,
- Československá obchodní banka, a.s.,
- ING Bank N.V.,
- Komerční banka, a.s.,
- a jiné.

A s jakými akciemi se tu obchoduje? Jsou to, např. akcie patřící pod ČEZ, Philip Morris ČR, Telefónica O2, Unipetrol a mnoho dalších.

Jak jsem uvedla výše regulovaným trhem v České republice je Burza cenných papírů a také RM systém. Tento RM-SYSTÉM, česká burza cenných papírů a.s., je trhem, kde se obchoduje s akciemi nejvýznamnějších českých, ale i zahraničních společností. Také se zde obchoduje s akciemi, které se nevyskytují na pražské burze. Česká burza RM-SYSTÉM je zaměřená především na drobné a střední investory. Ještě nutno podotknout, že tato burza je mladší než naše největší burza cenných papírů Praha.

Účetní jednotky, kterou jsou tedy registrované na regulovaném trhu cenných papírů, mají povinnost podle IFRS účtovat a sestavovat účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy.

Konsolidující účetní jednotky, které nejsou emitentem cenných papírů na regulovaném trhu cenných papírů, si mohou zvolit, zda sestaví konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy podle IFRS či podle českých účetních předpisů.

3.3 Používání IFRS ve Spojených státech

IFRS se ve Spojených státech amerických používá tam, kde jsou účetní jednotky registrované u Komise pro cenné papíry v USA. Přibližně jich je zde registrováno na 13 000 společností. Z toho z nich je na 1 200 společností ze zemí mimo USA. Tyto účetní jednotky sestavují své účetní závěrky dle IFRS nebo místních účetních pravidel a postupů, ale musí vycházet i z systému US GAAP. Nyní ve zkratce představím tento systém.

V době pádu americké burzy a následné krizi, dospěl svaz amerických účetních společně s Newyorkou burzou k závěru, že je nutné vytvořit jednotný systém účetnictví.

Soustava standardů US GAAP nemá charakter zákonné normy, a tudíž není povinná. Ovšem platí, že jak americké firmy či zahraniční firmy, které chtějí obchodovat se svými akciemi na americké burze, tak je vedení účetnictví podle těchto standardů podmínkou.

US GAAP je souhrn pravidel, které dávají značnou volnost – jsou flexibilní. Skoro ke každému pravidlu existuje výjimka a účetní je oprávněn porušit pravidla. Toto porušení se používá jen tam, kde by dodržení pravidel mohlo vést k tomu, že by výkazy byly pro uživatele jako celkem zavádějící.

Vzhledem k velké benevolentnosti tohoto amerického systému se ve své práci specializují pouze na Českou legislativu a IFRS, které jsou pro naše podmínky po vstupu do Evropské unie aktuální. A jak jsem uvedla výše i v USA se tento systém u daných společností používá.

3.4 Přehled aktuálních standardů

Nyní představím shrnutí všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a Mezinárodních účetních standardů, které byly vydány do 31. března 2007.

- IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
- IFRS 2 - Úhrady vázané na akcie
- IFRS 3 – Podnikové kombinace
- IFRS 4 – Pojistné smlouvy
- IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti
- IFRS 6 – Průzkum a vyhodnocování nerostných surovin
- IFRS 7 – Finanční nástroje: zveřejňování
- IFRS 8 – Provozní segmenty
- IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
- IAS 2 – Zásoby
- IAS 7 – Výkazy peněžních toků
- IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
- IAS 10 – Události po rozvahovém dni
- IAS 11 – Smlouvy o zhotovení
- IAS 12 – Daně ze zisku
- IAS 14 – Vykazování podle segmentů

- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
- IAS 17 – Leasingy
- IAS 18 – Výnosy
- IAS 19 – Zaměstnanecké požitky
- IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
- IAS 21 – Dopady změn měnových kurzů
- IAS 23 – Výpůjční náklady
- IAS 24 – Zveřejňování spřízněných stran
- IAS 26 – Penzijní plány
- IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
- IAS 28 – Investice do přidružených podniků
- IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
- IAS 30 – Zveřejňování údajů v účetních závěrkách bank a obdobných finančních institucí
- IAS 31 – Účasti ve společném podnikání
- IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování
- IAS 33 – Zisk na akcii
- IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví
- IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv
- IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
- IAS 38 – Nehmotná aktiva
- IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování
- IAS 40 – Investice do nemovitostí
- IAS 41 – Zemědělství

4. ČESKÁ LEGISLATIVA

4.1 Legislativní úprava účetnictví v České republice

Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je tvořeno soustavou předpisů zákonů a norem. Soubor těchto norem vytváří účetní systém. Základní kámen účetního systému České republiky je zákon o účetnictví a v některých případech také obchodní zákoník. Na tyto dva kameny navazuje několik dalších zákonů a norem, které jsou

základem pro účetnictví. Jsou to, např. zákon o daních z příjmů, zákon o cenných papírech, zákon o podnikání na kapitálovém trhu, zákon o konkurzu a vyrovnání, zákon směnečný a šekový aj. Dále je nutné zdůraznit vyhlášky vydávané Ministerstvem financí podle § 37b zákona o účetnictví a České účetní standardy, které upravují používání metod a postupů účtování v jednotlivých oblastech účtování.

4.1.1 Zákon o účetnictví

Základním předpisem upravující podvojně účetnictví v České republice je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Stručný obsah zákona o účetnictví:

- definice účetní jednotky (osoby, které podléhají zákonu o účetnictví) a soustavy podvojněho účetnictví,
- definice předmětu účetnictví a účetního období,
- stanovení základních povinností při vedení účetnictví a při používání metod (oceňování, odepisování, apod.), též pokuty za nedodržení povinností stanovených v zákoně,
- definuje účetní knihy a jejich otevírání a uzavírání, účetní doklady, směrnou účtovou osnovu a rozvrh, archivaci účetních záznamů, inventarizaci,
- definuje účetní závěrku (individuální i konsolidovanou) a stanoví základní požadavky na její obsah a prezentaci (zveřejňování) včetně výroční zprávy a povinnosti auditu účetní závěrky,
- stanoví pravidla pro oceňování jak v průběhu účetního období, tak i k rozvahovému dni,
- upravuje způsob vydávání další účetní metodiky, např. vydávání prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví, vydávání Českých účetních standardů nebo používání mezinárodních účetních standardů.

Zákon o účetnictví předpokládá vydávání vyhlášek, které upravují vybrané oblasti účetnictví pro jednotlivé skupiny účetních jednotek. Těmi vybranými oblastmi můžeme rozumět:

- zařazení účetních jednotek do jednotlivých skupin podle charakteru jejich činnosti,
- stanovení směrné účtové osnovy pro jednotlivé skupiny účetních jednotek účtujících v soustavě podvojněho účetnictví,

- stanovení účetních metod (zejména způsobů oceňování),
- uspořádání a označování položek majetku a dalších aktiv, závazků a jiných pasiv, nákladů a výnosů a výsledku hospodaření v účetní závěrce a obsahové vymezení položek účetní závěrky,
- rozsah sestavování účetní závěrky pro jednotlivé skupiny účetních jednotek,
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, a další.

4.1.2 České účetní standardy

Ministerstvo financí ve smyslu § 36 zákona o účetnictví vydalo České účetní standardy, které zajišťují soulad při používání účetních metod účetními jednotkami. Tyto standardy slouží k poskytnutí popisu účetních metod nebo postupů účtování a také přímo popisují obsah standardů, který nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví a též jiných právních předpisů. Pravidla pro tvorbu a vydávání standardů stanoví Ministerstvo financí pomocí prováděcího právního předpisu. Vydání účetních standardů je oznámeno ve Finančním zpravodaji a Ministerstvo financí vede registr vydaných standardů.²

České účetní standardy jsou označeny třímístným číslem a jsou vydávány pro každý rok. Pro rok 2009, ale i pro dřívější roky, bylo stanoveno 23 Českých účetních standardů. Základní sada pro rok 2009:

- Český účetní standard pro podnikatele č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech
- Český účetní standard pro podnikatele č. 002 – Otevírání a uzavírání účetních knih
- Český účetní standard pro podnikatele č. 003 – Odložená daň
- Český účetní standard pro podnikatele č. 004 – Rezervy
- Český účetní standard pro podnikatele č. 005 – Opravné položky
- Český účetní standard pro podnikatele č. 006 – Kursové rozdíly
- Český účetní standard pro podnikatele č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob

² Ryneš, P.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka, 9. Vydání, Olomouc: ANAG 2009, ISBN 978-80-7263-503-0

- Český účetní standard pro podnikatele č. 008 – Operace s cennými papíry a podíly
- Český účetní standard pro podnikatele č. 009 – Deriváty
- Český účetní standard pro podnikatele č. 010 – Zvláštní operace s pohledávkami
- Český účetní standard pro podnikatele č. 011 – Operace s podnikem
- Český účetní standard pro podnikatele č. 012 – Změny vlastního kapitálu
- Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- Český účetní standard pro podnikatele č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek
- Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby
- Český účetní standard pro podnikatele č. 016 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- Český účetní standard pro podnikatele č. 017 – Zúčtovací vztahy
- Český účetní standard pro podnikatele č. 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy
- Český účetní standard pro podnikatele č. 020 – Konsolidovaná účetní závěrka
- Český účetní standard pro podnikatele č. 021 – Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci
- Český účetní standard pro podnikatele č. 022- Postup v účetnictví a při inventarizaci majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
- Český účetní standard pro podnikatele č. 023 – Přehled o peněžních tocích

4.1.3 Obchodní zákoník a zákon o přeměnách

Druhým základním pilířem, který společně se zákonem o účetnictví upravuje účetní právo, je obchodní zákoník. Obchodní zákoník průřezově upravuje mnohé oblasti účetnictví. Zákon o účetnictví se současně odvolává u některých částí zákona na příslušná ustanovení obchodního zákoníku, např. zveřejňování účetní závěrky jejím uložení do sbírky listin podle § 38i obchodního zákoníku. Ucelenou část věnovanou pouze účetnictví podnikatelů tvoří Hlava IV obchodního zákoníku. Nejdůležitější úpravy účetnictví obsažené v tomto zákoníku jsou následující:

Úprava účetnictví podnikatelů (§ 39 a § 40)

Obchodní zákoník stanoví obchodním společnostem a družstvům povinnost ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem v souladu s jednotlivými ustanoveními obchodního zákoníku nebo podle zvláštních předpisů, tímž je na mysli zejména zákon o účetnictví. Povinnost ověření řádné účetní závěrky auditorem se ovšem nevztahuje na všechny obchodní společnosti a družstva, ale pouze na ty, které jsou uvedeny v § 20 zákona o účetnictví. Obchodní zákoník také ukládá podnikatelům povinnost připravit a poskytnout auditorovi všechny účetní záznamy a vysvětlení k ověřování účetní závěrky.

Povinnost uložení účetních a dalších listin do obchodního rejstříku (§ 38i)

Obchodní zákoník stanoví v tomto paragrafu účetním jednotkám základní informační povinnost ukládat dané listiny do obchodního rejstříku. Jedná se především o účetní závěrku včetně zpráv auditora, výroční zprávy aj. V případě nezveřejnění a neuložení listin do veřejné sbírky listin může být považováno za nesplnění základní povinnosti účetní jednotky a následně z tohoto přestupku může plynout sankce podle trestního zákona či sankce podle zákona o účetnictví.

Přeměny - otevírání a uzavírání účetních knih, sestavování zahajovacích rozvah a účetních závěrek

Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev stanoví v mnoha ustanoveních povinnost sestavení „konečné účetní závěrky“, „mezitímní účetní závěrky“ nebo „zahajovací rozvahy“, např. v případech fúzí, rozdělení, převodu jmění na společníka či akcionáře apod. Ve všech těchto případech se považuje pojem „konečná účetní závěrka“ za mimořádnou účetní závěrku podle zákona o účetnictví se všemi povinnostmi z toho vyplývajícími. Tím doplňuje zákon o přeměnách zákon o účetnictví o další případy, ve kterých se musí uzavírat účetní knihy, sestavovat a popř. zveřejňovat účetní závěrka nebo sestavovat mezitímní účetní závěrka podle zákona o účetnictví.

Ostatní

Některá další ustanovení v obchodním zákoníku přímo ovlivňují způsob a vedení účetnictví. Patří sem především celá oblast vlastního kapitálu a jeho pohybu, ale i další. Obchodní zákoník je pro účetnictví chápán jako základ pro stanovení podrobnějšího

pravidla účtování v jednotlivých oblastech. V jiných oblastech ho zase doplňují speciální zákony. Jak už bylo uvedeno výše, jedná se hlavně o zákon o úpadku a jeho řešení (insolvenční zákon) či zákon směnečný a šekový aj.

4.1.4 Vztah zákona o daních z příjmů k účetnictví

Ačkoliv účetní předpisy nejsou formálně přímo navázány na daňové předpisy a vystupují navenek nezávisle, skutečnost je taková, že účetní předpisy a účetní praxe jsou daňovými předpisy velmi silně ovlivňovány nepřímo prostřednictvím samotných daňových zákonů, zejména zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách, a svoji roli zde také hraje fakt, že tvorba a výklad daňových a účetních předpisů jsou soustředěny pod Ministerstvo financí, čímž se prohlubuje propojenost a vzájemné vazby obou oblastí – účetnictví a daní.³

4.2 Vymezení účetních jednotek a základní povinnosti při vedení účetnictví podle zákona o účetnictví

4.2.1 Účetní jednotky a vedení účetnictví podnikatelů

Zákon o účetnictví vymezuje pojem účetní jednotka. K tomu se vztahuje povinnost řídit se tímto zákonem a účtovat v soustavě účetnictví (dříve podvojného účetnictví). Do konce roku 2003 se používalo jednoduché a podvojně účetnictví. Od 1. ledna 2004 se od těchto termínů odpustilo a z jednoduchého účetnictví se stala daňová evidence příjmů a výdajů. Naopak z termínu podvojně účetnictví, odpadl termín podvojně, a používá se pouze účetnictví. Obecně platí, že pokud se fyzická či právnická osoba stane účetní jednotkou podle zákona o účetnictví, má povinnost účtovat v soustavě „podvojného účetnictví“.

Zákon o účetnictví a povinnost vedení podvojného účetnictví platí pro:

- *právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky (česká právnická osoba)* – sídlem právnické osoby je v souladu s § 2 obchodního zákoníku adresa zapsána jako její místo podnikání v obchodním rejstříku. Adresou rozumíme

³ Ryneš, P.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka, 9. Vydání, Olomouc: ANAG 2009, ISBN 978-80-7263-503-0

název obce (části obce), poštovní směrovací číslo, číslo popisné a název ulice. Právnícká osoba je povinna zapisovat do obchodního rejstříku své skutečné sídlo. Sídlo právnické osoby může být v bytě pouze v případě, že to umožňuje povaha předmětu podnikání. Skutečným sídlem je adresa místa, z něhož je právnická osoba svým statutárním orgánem řízena.

- *zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů* – zahraniční osobou rozumíme fyzickou osobu s bydlištěm či právnickou osobu se sídlem mimo území České republiky. Podnikání zahraniční osoby na území České republiky je, pokud má-li podnik nebo organizační jednotku umístěnou na území České republiky. Povolení podnikat na území České republiky vzniká dnem zápisu této osoby či organizační složky do obchodního rejstříku. Fyzické osoby s bydlištěm v některém z členských států Evropské unie, které podnikají či vykonávají jinou činnost podle zvláštních předpisů na území České republiky, nemají povinnost zápisu do obchodního rejstříku. Bez ohledu na zápis do obchodního rejstříku se však zahraniční fyzické i právnické osoby stávají účetní jednotkou a vedou podvojně účetnictví.
- *organizační složky státu podle zvláštního předpisu,*
- *fyzické osoby, které:*
 - jsou podnikateli a jsou zapsáni do obchodního rejstříku,
 - jsou podnikateli a jejich obrat z podnikání podle zákona o daní z přidané hodnoty včetně zdanitelných plnění osvobozených od DPH přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč,
 - vedou podvojně účetnictví na základě svého dobrovolného rozhodnutí,
 - vedou účetnictví podle zvláštních právních předpisů (např. provozuje zemědělskou činnost)

4.2.2 Základní povinnosti při vedení účetnictví

Zákon stanoví celou řadu povinností a pravidel pro vedení účetnictví v soustavě podvojněho účetnictví. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky, tj. věrný a poctivý obraz o majetku (aktivech),

závazcích, vlastním kapitálu, o nákladech a výnosech a výsledku hospodaření jako rozdílu mezi výnosy a náklady.

Zobrazení v účetní závěrce se považuje za věrné a poctivé, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu v souladu se způsoby oceňování, odepisování, s tvorbou a použitím opravných položek a rezerv a dalšími účetními metodami danými zákonem o účetnictví a Českými účetními standardy, popř. danými vyhláškami.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví:

- *Správné* – účetnictví je správné, pokud je vedeno v souladu se zákonem o účetnictví a s vyhláškami k zákonu o účetnictví, Českými standardy a dalšími předpisy, které upravují účetnictví přímo či nepřímo (např. obchodní zákoník).
- *Úplné* – účetnictví je úplné, pokud účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy týkající se předmětu účetnictví, sestavila účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu a zveřejnila informace a je schopna tyto skutečnosti doložit na základě účetních záznamů.
- *Průkazné* – účetnictví je průkazné, pokud účetní jednotka provedla inventarizaci ve smyslu zákona o účetnictví a účtování o předmětu účetnictví je doloženo průkaznými účetními záznamy (zejména účetními doklady).
- *Srozumitelné* – účetnictví je srozumitelné, pokud umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů a obsah účetních záznamů. Účetnictví prostřednictvím účetních případů zachycuje děje a stavy a výsledkem jsou účetní výkazy a příloha k těmto výkazům. Srozumitelnost účetnictví i účetní závěrky spočívá v tom, že osoby, které mají účetnictví účetní jednotky k dispozici, jsou schopny se z celkových hodnot uvedených ve výkazech dostat na jednotlivé účetní případy doložené účetními záznamy (účetními doklady) a naopak.
- *Přehledné*
- *Trvalé* – účetní jednotka zajistí trvalost účetnictví, pokud jsou uloženy a archivovány účetní záznamy (účetní doklady, účetní závěrka, výroční zpráva a další) v předepsaných lhůtách a účetní jednotka je schopna tuto povinnost splnit i do budoucna. U účetních záznamů v technické formě je účetní jednotka povinna zajistit i nástroje pro převod z technické formy účetního záznamu do čitelné podoby pro uživatele.

4.3 Otevírání účetních knih

Účetní jednotky – právnické osoby se sídlem na území České republiky a zahraniční osoby podnikající a provozující jinou činnost na území České republiky – otevírají účetní knihy a sestavují zahajovací rozvahu (dvě nejčastější případy):

- ke dni vzniku povinnosti vedení účetnictví (dnem vzniku rozumíme zápis do obchodního rejstříku),
- k 1. dni účetního období (1. leden u kalendářního roku či 1. den hospodářského roku); k tomuto dni se nesestavuje zahajovací rozvaha.

Účetní jednotky – fyzické osoby podnikatelé – otevírají účetní knihy zejména v těchto případech:

- ke dni zahájení činnosti, pokud se rozhodnou vést podvojně účetnictví,
- ke dni zápisu do obchodního rejstříku, pokud tyto osoby nevedly podvojně účetnictví již před datem zápisu,
- k prvnímu dni účetního období v případě fyzických osob, které již vedly účetnictví,
- ke dni účinnosti rozhodnutí o úpadku.⁴

4.4 Uzavírání účetních knih

Účetní jednotky – právnické osoby se sídlem na území České republiky a zahraniční osoby podnikající a provozující jinou činnost na území České republiky – uzavírají účetní knihy a sestavují účetní závěrku:

- k poslednímu dni účetního období (řádná účetní závěrka),
- ke dni zániku povinnosti vést účetnictví,
- ke zrušení bez likvidace, a další.

⁴ Ryneš, P.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka, 9. Vydání, Olomouc: ANAG 2009, ISBN 978-80-7263-503-0

5. SROVNÁNÍ ČESKÉ LEGISLATIVY S IFRS

IFRS obsahují, tzv. koncepční rámec. Tento koncepční rámec tvoří základ pro tvorbu účetních standardů a základu, na kterou je možné se odkazovat v případě, že neexistují konkrétní pravidla. Česká legislativa má svůj základ, jak už bylo řečeno výše, v zákoně o účetnictví.

5.1 Kvalitativní vlastnosti účetních informací

Podle Koncepčního rámce IFRS musí mít účetní informace určité užitečné vlastnosti. A ty jsou následující: účetní informace musí být srozumitelná, relevantní spolehlivá a srovnatelná. Informace v účetní závěrce dle české legislativy jsou srovnatelné s IFRS. Obecně tedy platí, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Prioritou není forma, ale obsah, který je dán požadavkem, že účetní jednotka si vybere takovou metodu, která nezastírá skutečný stav.

5.2 Složky účetního vykazování

Aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy (včetně zisků) a náklady (včetně ztrát) tvoří pět složek účetního výkaznictví dle koncepčního rámce IFRS.

Aktiva jsou prostředek přinášející prospěch, které jsou kontrolované důsledkem minulých událostí. Závazky jsou chápány jako současná povinnost, která vznikla na základě minulých událostí. Aktiva a závazky jsou v rozvaze uznány, pokud existuje pravděpodobnost, že přinesou budoucí ekonomické užítky a také musí být spolehlivě měřitelné.

Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků.

Výnosy jsou přírůstky ekonomických užitků, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu, ovšem bez příspěvní vlastníků. Náklady jsou na druhou stranu poklesem ekonomických užitků, které ústí ve snížení vlastního kapitálu, odlišnému od rozdělení vlastníků.

Česká legislativa odkazuje na stejné složky účetního výkaznictví.

5.3 Princip historických cen

Princip historických cen, tedy cen, které platily v den uskutečnění účetního případu, jsou hlavní účetní konvencí. IFRS připouštějí přecenění u dlouhodobého majetku (tj. u

dlouhodobého hmotného i nehmotného, a investicí do nemovitostí). V České legislativě je uplatňování historických cen pro většinu složek aktiv a závazků. Pouze cenné papíry, deriváty, finanční umístění a technické rezervy pojišťoven, majetek a závazky v případě přeměn společností nebo družstev a deriváty zajištěná část aktiv a závazků se oceňují reálnou hodnotou, stejně jako pohledávky k obchodování a závazky vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět. Toto přecenění se provádí ke konci rozvahového dne, v případě finančních institucí průběžně.

5.4 Priorita věrného zobrazení skutečnosti a priorita podstaty nad právní formou

V koncepčním rámci IFRS se při hodnocení a prezentaci informací bere v úvahu jejich obsah a ekonomická realita, a nikoliv pouze jejich právní forma. Podniky se mohou odchýlit od standardu v těch případech, kdy by jeho uplatnění vedlo k sestavení zavádějící účetní závěrky. IFRS požadují vykázat povahu, důvod a finanční dopad odchýlení od standardu. V rámci české legislativy se mezi několika možnými metodami volí ta možnost, která odpovídá skutečnému stavu. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod bude neslučitelné se zásadou „věrného zobrazení skutečnosti“, postupuje účetní jednotka tak, aby uvedená zásada byla zachována. Tato skutečnost včetně zdůvodnění a uvedení vlivu na majetek, závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření se uvede v příloze účetní závěrky.

6. VYMEZENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Účetní závěrka je klíčovým dokumentem, kterým vrcholí účetní práce účetní jednotky za celé účetní období. Tento dokument musí poskytnout uživateli, tj. ve většině případů státu či daňovým orgánům, akcionářům, společníkům, bankám, burzám, věřitelům a veřejnosti obsáhlou škálu informací o majetkové, finanční a důchodové situaci podniku. Účetní závěrka musí vytvořit komplexní a plastický obraz o podniku a jeho hospodaření v minulém účetním období.

Účetním obdobím je:

- *12 nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců (základní účetní období);* toto 12 měsíční účetní období se může shodovat s kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem, tzn.: účetní období začíná prvním dnem měsíce, který je jiný než leden, např. od 1. května 2008 až 1. dubna 2009,

- *období kratší či delší než 12 měsíců* při změně účetního období, a to buď z hospodářského roku na kalendářní, či naopak,
- *období delší než 12 měsíců (max. 15 měsíců)* při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku, či zániku účetní jednotky v období 3 měsíců po skončení kalendářního roku,
- *období kratší než 12 měsíců*: při vzniku účetní jednotky v průběhu roku (leden až září), či při zániku účetní jednotky v období duben až prosinec.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky, tj. věrný a poctivý obraz o majetku (aktivech), závazcích, vlastním kapitálu a o nákladech a výnosech a výsledku hospodaření jako mezi výnosy a náklady. Tato informace je uvedena již výše, ale jedná se o povinnost stanovenou zákonem, proto ji uvádím znova z důvodu její závažnosti.

Zobrazení v účetní závěrce se považuje za věrné a poctivé, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu v souladu se způsoby oceňování, odpisování, s tvorbou a použitím opravných položek a rezerv a dalšími účetními metodami, účetními principy a zásadami danými zákonem o účetnictví a účetními standardy, popř. vyhláškami, přičemž tyto účetní metody a postupy účtování jsou použity způsobem, který vede k reálnosti při vykázání a nezastírají skutečný stav, popř. pokud účetní jednotka může volit mezi několika možnostmi v použití účetní metody, zvolí metodu, která nejlépe vyjadřuje skutečnost.

Základní kvalitativní požadavky na informace uváděné v účetní závěrce:

- *spolehlivost* – účetní závěrka musí podávat věrný a pravdivý obraz o předmětu účetnictví a reálně zobrazit finanční, majetkovou a důchodovou situaci účetní jednotky a informace uváděné v účetní závěrce musí být úplné a včasné z hlediska uživatele výkazů,
- *srovnatelnost* – údaje v účetní závěrce musí být vykázaný, sestaveny a zveřejněny způsobem, který umožní jejich srovnatelnost s předchozími účetními obdobími popř. i s jinými účetními jednotkami, tj. zejména dodržování stálosti metod, bilanční spojitosti, přičemž všechny podstatné změny a odchylky mezi jednotlivými obdobími musí být popsány v příloze se zdůvodněním a vykázáním vlivu na rozvahové položky a výsledek hospodaření,

- *srozumitelnost* – údaje v účetní závěrce musí být sestaveny, vykázány a zveřejněny způsobem, který umožní při znalosti použitých účetních metod poučenému uživateli účetní závěrky, aby si učinil ve všech souvislostech komplexní představu o majetkové, důchodové a finanční situaci účetní jednotky,
- *významnost* – účetní závěrka musí obsahovat všechny významné údaje a souvislosti, přičemž významné údaje nesmí být vyloučeny z účetní závěrky pouze z důvodů, že budou nesrozumitelné pro uživatele; významnost a nevýznamnost údaje se posuzuje zejména u informací podávaných v příloze k účetní závěrce. Informace se považuje za významnou, jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodnutí osoby, která tuto informaci využívá.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví vymezuje následující druhy účetních závěrek:

- *řádná účetní závěrka* – účetní závěrka sestavovaná k poslednímu dni běžného účetního období je řádnou účetní závěrkou.
- *mimořádná účetní závěrka* – účetní závěrka, která není řádnou účetní závěrkou a je sestavována v dalších případech, jako např.
 - ke dni zániku povinnosti vést účetnictví
 - ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace
 - ke dni zrušení bez likvidace
 - ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu
 - a jiné.
- *mezitímní účetní závěrka* – pro účely účetnictví a obchodního zákoníku se tato účetní závěrka rozumí jako sestavovaná v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. Při sestavování mezitímní účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění, jinak nemusí inventarizace provádět. Další postupy, které se týkají obecně účetní závěrky řádné a mimořádné, platí pro mezitímní účetní závěrky obdobně.

Pozn. *Rozvahový den* – den, ke kterému se sestavuje účetní závěrka a uzavírají účetní knihy a účetní jednotky uvádějí v účetní závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne (*rozvahový okamžik*).

Žádný jiný dokument nebo účetní záznam kromě řádné, mimořádné a mezitímní účetní závěrky nesmí být nazýván účetní závěrkou ve smyslu zákona o účetnictví.⁵

6.1 Obsah a rozsah řádné účetní závěrky za účetní období roku 2008

Účetní závěrka za účetní období roku 2008 bude sestavena a zveřejněna podle zákona o účetnictví a podle prováděcí vyhlášky ve znění pozdějších předpisů. Účetní jednotky sestavují za rok 2008 účetní závěrky buď v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu.

Účetní závěrka v plném rozsahu

Rozvahu a výkaz zisků a ztrát v plném rozsahu sestavují a předkládají podnikatelé, kteří mají povinnost ověřovat povinně účetní závěrku auditorem a zveřejňovat údaje z ní. Akciové společnosti sestavují účetní závěrku vždy v plném rozsahu. Tuto účetní závěrku tvoří nedílný celek tvořený:

- rozvahou (bilancí) – příloha č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. (v plném rozsahu),
- výkazem zisků a ztrát (výsledovkou),
 - v druhovém členění – příloha č. 2 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. (v plném rozsahu),
 - v účelovém členění – příloha č. 3 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. (v plném rozsahu),
- přílohou k účetní závěrce,
- přehledem peněžních toků (tento přehled může být součástí přílohy k účetní závěrce nebo jako samostatná součást účetní závěrky),

Pozn. Prováděcí vyhláška výslovně neuvádí přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jako povinné části účetní závěrky, ale většina autorů tyto přehledy považuje za nedílnou součást účetní závěrky, a proto je zahrnuje do účetní závěrky v plném rozsahu. Při jejich neuvedení nevzniká finančním úřadům právo na uložení sankce.

Účetní závěrka ve zjednodušeném rozsahu

⁵ Ryneš, P.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka, 9. Vydání, Olomouc: ANAG 2009, ISBN 978-80-7263-503-0

Účetní závěrka za rok 2008 ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavovat a zveřejňovat pouze účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem. Pokud se účetní jednotky dobrovolně rozhodnou, mohou sestavovat a předkládat rozvahu, výsledovku a přílohu v plném rozsahu. Tuto účetní závěrku tvoří nedílný celek tvořený:

- rozvahou (bilancí) – příloha č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. (nemusí se vykazovat položky označené arabskými číslicemi),
- výkazem zisků a ztrát (výsledovkou),
 - v druhovém členění – příloha č. 2 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. (nemusí se vykazovat položky označené arabskými číslicemi),
 - v účelovém členění – příloha č. 3 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. (nemusí se vykazovat položky označené arabskými číslicemi),
- přílohou k účetní závěrce.

Nepovinnou součástí zjednodušené účetní závěrky je:

- přehled o změnách vlastního kapitálu,
- přehled peněžních toků.⁶

6.2 Rozvaha a výkaz zisků a ztrát

Obecné vymezení účetních výkazů (rozvahy a výkazu zisků a ztrát) a formální pravidla pro jejich sestavování

Za účetní výkazy se považuje:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisků a ztrát (výsledovka).

⁶ Ryneš, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka, 9. Vydání, Olomouc: ANAG 2009, ISBN 978-80-7263-503-0

6.2.1 Rozvaha (*balance*) – uspořádání a označování položek

Rozvaha je bilančně uspořádaný přehled aktiv (majetku) na jedné straně a zdrojů financování (vlastní a cizí zdroje) na straně druhé. Zdroje financování se nazývají pasiva.

- Uspořádání a označování položek rozvahy se stanoví v příloze č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví.
- Aktiva za běžné účetní období se vykazují v rozvaze v netto hodnotě rozložené na brutto stav majetku (vstupní ceny) a korekce k jednotlivým složkám aktiv (oprávky a opravné položky), aktiva za srovnatelné období jsou uváděna v netto hodnotách; pasiva (položky vlastního kapitálu, rezerv, závazků a jiných pasiv) se vykazují za běžné a i srovnatelné minulé účetní období v účetních hodnotách.
- V rozvaze i v účetních knihách se aktiva (majetek) a závazky člení na krátkodobý a dlouhodobý podle doby použitelnosti do 1 roku nebo více let, popř. u pohledávek a závazků podle sjednané doby splatnosti (1 rok a více let). V případě, že s ohledem na charakter majetku a závazků není možné objektivně použít kritérium krátkodobosti a dlouhodobosti, pro zařazení je rozhodující záměr účetní jednotky projevovaný při jejich pořízení (např. u pořízení cenných papírů k obchodování či dlouhodobé držbě). Pohledávky a závazky včetně úvěrů účtované v účtových třídách 3 a 4 se v rozvaze vykazují podle jejich faktické doby splatnosti ke dni sestavení rozvahy v členění na krátkodobé (do 1 roku) a dlouhodobého (nad 1 rok). Pohledávka z upsaného a nesplaceného vlastního kapitálu se uvádí bez ohledu na dobu splatnosti v samostatném řádku rozvahy.

6.2.2 Výkaz zisků a ztrát (*výsledovka*) – uspořádání a označování položek

Výkaz zisků a ztrát (*výsledovka*) je stupňovitě uspořádaný přehled nákladů a výnosů s příslušnými mezisoučty na úrovni jednotlivých stupňů.

Jednotlivé stupně charakterizují úroveň hospodaření v provozní hospodářské činnosti (předmět činnosti podniku), finanční činnosti a mimořádné (nahodilé) činnosti. Výsledek hospodaření za provozní a finanční činnost včetně daně z příjmů za běžnou činnost tvoří výsledek hospodaření za běžnou činnost.

Uspořádání a označování položek účetních výkazů se stanoví v přílohách č. 2 a č. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví, takto:

- Příloha č. 2 prováděcí vyhlášky – Uspořádání a označování položek výkazu zisků a ztrát v druhovém členění.
- Příloha č. 3 prováděcí vyhlášky – Uspořádání a označování položek výkazu zisků a ztrát v účelovém členění.

6.2.3 *Formální pravidla pro vyplňování účetních výkazů a vzájemné vazby*

- Rozvaha a výkaz zisků a ztrát se sestavují a vyplňují v českých korunách a měrnou jednotkou jsou celé tisíce Kč nebo v milionech Kč u účetních jednotek, které vykazují brutto aktiva větší než 10 mld. Kč; není možno oficiálně prezentované účetní výkazy vykazovat v Kč, protože poučený uživatel těchto výkazů již očekává údaje v tisících, popř. v milionech Kč a mohl by být uveden v omyl.
- V rozvaze a ve výkazu zisků a ztrát musí platit základní účetní vazby, tj. rovnost mezi položkami celkových aktiv a pasiv v celých tisících Kč, popř. v milionech Kč a rovnost výsledku hospodaření ve výkazu zisků a ztrát s výsledkem hospodaření uvedeným v rozvaze. Těmto požadavkům musí být přizpůsobeno zaokrouhlování při sestavování výkazů.
- Účetní výkazy rozvahy a výkaz zisků a ztrát se vyplňují ve všech řádcích a nevyplněné řádky se neproškrtavají, nevpisují se do nich nuly nebo jiná znaménka, řádky se nerozdělují ani se nevpisují údaje mezi řádky nebo do textu.
- Členění a obsahová náplň rozvahy a výkazu zisků a ztrát stanovené přílohami prováděcí vyhlášky jsou považovány pouze za minimální závazný výčet údajů v účetních výkazech a účetní jednotka si může zvolit podrobnější členění položek rozvahy nebo výkazu zisků a ztrát v rámci požadovaného členění.
- Položky rozvahy a výkazu zisků a ztrát označené arabskou číslicí mohou být sloučeny, pokud nejde o významnou položku a sloučení položek současně přispěje k větší srozumitelnosti výkazu; sloučené položky budou muset být uvedeny v příloze k účetní závěrce.

- Položky rozvahy a výkazu zisků a ztrát, které za běžné vykazované účetní období i srovnatelné minulé období vykazovaly nulové zůstatky, se neuvádějí v příslušném výkazu.
- V účetních výkazech je možno vykázat kompenzovaně:
 - kurzové rozdíly,
 - zisky a ztráty z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu,
 - pohledávky a závazky, s výjimkou přijatých a poskytnutých záloh, vůči téže fyzické nebo právnické osobě, které mají dobu splatnosti do jednoho roku a jsou vedeny ve stejných měnách, například pokud jsou na příslušném účtu zachycovány současně pohledávky a závazky k institucím sociálního zabezpečení či zdravotního pojištění nebo zálohy a daňová povinnost vůči jednomu finančnímu úřadu, je možno vykázat v rozvaze pouze výsledné saldo, tj. pohledávku, nebo závazek.

6.3 Sestavení a odevzdání účetní závěrky

Povinnost zpracovat účetní závěrku je v případě řádné a mimořádné účetní závěrky vztahena ke konkrétnímu rozvahovému dni, avšak samotné sestavení účetní závěrky probíhá v následujícím období po rozvahovém dni.

První obecný limit pro sestavení účetní závěrky vyplývá z ustanovení § 21a odst. 2 zákona o účetnictví, ve kterém se účetním jednotkám stanoví povinnost zveřejnit účetní závěrku do konce bezprostředně následujícího účetního období po rozvahovém dni.

Druhý limit pro sestavení účetní závěrky vyplývá nepřímo z příslušných ustanovení obchodního zákoníku. Obchodní zákoník stanoví obchodním společnostem a družstvům, aby nejvyšší orgány těchto společností nejpozději do 6 měsíců od konce účetního období (rozvahového dne) schválily řádnou účetní závěrku. Současně s touto povinností obchodní zákoník ukládá lhůty pro oznámení termínu a programu valných hromad nebo členských schůzí, např. u společností s ručením omezeným 15 dnů před datem konání valné hromady, u akciové společnosti 30 dnů předem. Z výše uvedeného vyplývá vzhledem k těmto lhůtám, že z praktického hlediska bude nutno sestavit a podepsat účetní závěrku do konce dubna, resp. do 4 měsíců po rozvahovém dni. Do toho časového odhadu se promítá také čas potřebný pro ověření účetní závěrky auditorem a čas potřebný pro přípravu programu valné hromady. Toto platí hlavně pro ty účetní jednotky, které mají datum podání daňového přiznání k 30. 6. následujícího

roku. U účetních jednotek, které mají datum předložení daňového přiznání ke konci března, se předpokládá první sestavení účetní závěrky nejpozději 3 měsíce po skončení účetního a zdaňovacího období.

Třetí limit pro sestavení řádné účetní závěrky se týká zejména akciových společností s registrovanými cennými papíry, které se řídí podle zákona o podnikání na kapitálovém trhu a podle zákona o cenných papírech. Zákon o podnikání na kapitálovém trhu vyžaduje, aby emitent registrovaného cenného papíru jedenkrát ročně sestavil výroční zprávu a uveřejnil ji nejpozději do 4 měsíců po skončení účetního období. Výroční zpráva musí mimo jiné obsahovat také účetní závěrku v nezkrácené formě.

6.3.1 Příloha

Příloha k účetní závěrce je nedílnou součástí účetní závěrky podnikatelů. Příloha informuje o všech detailech a podrobnostech finanční a majetkové situace vykazujícího podniku v případech, ve kterých informaci není možno vyčíst přímo nebo ji odvodit z rozvahy či výkazu zisků a ztrát.

Základním požadavkem na údaje obsažené v příloze je jejich významnost a užitečnost pro uživatele. Údaje jsou užitečné a významné, pokud neposuzují jednotlivé události jednostranně a je možno na jejich základě dělat příslušná ekonomická rozhodnutí. Významnost vždy není dána pouze množstvím a výší částky. V některých případech je událost z pohledu výše částky zanedbatelná, avšak může vypovídat o některých důležitých procesech v podniku.

Rozvaha a výkaz zisků a ztrát by měly věrně a pravdivě vykazovat operace a skutečnosti, které vyústí do stavu majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů k datu účetní závěrky a splňují kritéria pro jejich vykazování a zaúčtování. Ovšem ne vždy je toto možné. Proto se v rozvaze a výkazu zisků a ztrát účtuje jen o jevech jistých, popř. o takových, které mají velkou pravděpodobnost, že se uskuteční. Všechny ostatní nejisté skutečnosti a jevy, které mohou ovlivnit majetkovou a finanční situaci podniku, se popíše a zdůvodní právě v příloze.

Zásadním požadavkem na obsah vykazovaných údajů v příloze je jejich spolehlivost, neutralita a srozumitelnost. Pracovníci sestavující rozvahu, výsledovku a přílohu by neměli být ovlivňováni při vykazování údajů snahou nadřízených pracovníků nebo vlastníků na přikrášení či neuvedení některých údajů. Údaje v příloze k účetní závěrce

musí být sestaveny a zveřejněny srozumitelně způsobem, který umožní při znalosti použitých účetních metod poučenému uživateli účetní závěrky, aby si učinil ve všech souvislostech komplexní představu o majetkové, důchodové a finanční situaci účetní jednotky.

Příloha neslouží jen pro vysvětlení a objasnění jednotlivých položek obsažených ve výkazech, ale hlavně k podrobnému vykreslení celkové majetkové a finanční situace v hospodaření za sledované účetní období, jak už bylo několikrát uvedeno.

6.3.2 *Forma přílohy*

Předpis pro sestavení a obsah přílohy k účetní závěrce podnikatelů neukládá vykazujícímu podniku povinnou formu a závaznou strukturu, nýbrž předpokládá, že podnik sestaví přílohu popisným způsobem nebo ve formě tabulkové, eventuálně jejich kombinací. Základní charakteristikou údajů poskytovaných v příloze k účetní závěrce musí být jejich snadná srozumitelnost pro uživatele.

Příloha k účetní závěrce ve zjednodušeném rozsahu obsahuje minimálně:

- obecné informace o účetní jednotce:
 - název, sídlo, právní formu podniku (akciová společnost s ručením omezeným, atd., pokud tato forma nevyplývá přímo z názvu společnosti), popis organizační struktury podniku, zejména závody, jejich sídla a významná odloučená pracoviště s případným popisem delegovaných pravomocí jednotlivým vnitropodnikovým útvarům,
 - hlavní činnosti, které podnik vykonává,
 - datum vzniku podniku podle zápisu obchodním rejstříku,
 - seznam fyzických a právnických osob, které jsou řídicími osobami nebo uplatňují podstatný vliv v podniku, který přílohu sestavuje,
 - popis změn, popř. důvodů těchto změn v obchodním rejstříku v průběhu účetního období, pokud k nim došlo,
 - jména a příjmení členů statutárních orgánů a dozorčích orgánů ke dni účetní závěrky,
 - název a sídlo podniků, ve kterých podnik, který sestavuje účetní závěrku, uplatňuje podstatný vliv, s uvedením výše podílů,

- osobní náklady na zaměstnance a z toho osobní náklady připadající na řídicí pracovníky,
- půjčky, úvěry a poskytnuté záruky a ostatní plnění členům statutárních, dozorčích orgánů a řídicím pracovníkům,
- informace o účetních metodách, účetních postupech, o způsobu oceňování, odpisování a tvorby opravných položek a informace o odchylkách od účetních metod,
- doplňující informace k rozvaze a výkazu zisků a ztrát a důležité informace týkající se majetku a závazků, zejména
 - rozpis vlastního dlouhodobého hmotného majetku, který je zatížen zástavním právem, popř. u nemovitostí věcným břemenem, s uvedením povahy a formy tohoto zajištění,
 - souhrnnou výši pohledávek a závazků po lhůtě splatnosti, např. více jak 180 dnů po lhůtě splatnosti,
 - informace o závazcích krytých podle zástavního práva s uvedením povahy a formy tohoto zajištění pro případ jejich nesplacení a informace o závazcích nevyúčtovaných v účetnictví, např. záruky za směnky, atd.,
 - přehled o změnách ve vlastním kapitálu, pokud účetní jednotka sestavila samostatný přehled o změnách ve vlastním kapitálu,
- informace o významných událostech, ke kterým došlo po rozvahovém dni do data sestavení účetní závěrky.

6.3.3 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Sestavuje se za běžné účetní období s uvedením srovnatelných údajů za minulé období. Přehled o změnách vlastního kapitálu je dobré sestavit a zařadit do účetní závěrky jako samostatnou složku (výkaz). Komentář k tomuto výkazu je vhodné uvést v příloze k účetní závěrce.

6.3.4 Přehled o peněžních tocích (cash flow)

Přehled o peněžních tocích informuje o peněžních tocích za uplynulé účetní období v členění na provozní, investiční a finanční činnost. Členění podle činností umožňuje uživatelům přehledu o peněžních tocích vyhodnocovat váhu jednotlivých činností na

celkovou finanční situaci podniku a hodnotit vzájemné vztahy a vazby jednotlivých činností.

Podstatou výkazu o peněžních tocích (cash flow) je vysvětlit vývoj peněžních prostředků a jejich ekvivalentů během sledovaného účetního období a podat informaci o vývoji finanční situace podniku během tohoto období.

Pro analýzu peněžních toků z výše uvedených požadavků je třeba peněžní toky členit do tří základních činností:

- peněžní toky z provozní činnosti,
 - příjmy z prodeje vlastních výrobků včetně záloh od odběratelů,
 - příjmy z prodeje zboží včetně přijatých záloh od odběratelů,
 - příjmy z prodeje služeb včetně přijatých záloh od odběratelů,
 - příjmy z prodeje nebo postoupení práv, licencí, know-how a obdobných produktů,
 - příjmy ze zprostředkovatelské činnosti,
 - výdaje za pořízení materiálu včetně placených záloh,
 - výdaje za pořízení zboží včetně placených záloh,
 - výdaje vzniklé v souvislosti s výplatami mezd a odměn zaměstnancům,
 - výdaje za nákup externích služeb včetně placených záloh,
- peněžní toky z investiční činnosti,
 - výdaje spojené s pořízením pozemků, budov a staveb, zařízení, inventáře a dalšího dlouhodobého hmotného majetku nákupem nebo vlastní činností,
 - výdaje spojené s pořízením podílových cenných papírů a vkladů v podnicích s rozhodujícím nebo podstatným vlivem,
 - výdaje související s poskytováním úvěrů, půjček nebo finančních výpomocí spřízněným osobám,
 - příjmy z prodeje pozemků, budov a staveb, zařízení, inventáře a dalšího dlouhodobého hmotného majetku,
 - příjmy z prodeje podílových cenných a papírů a vkladů v podnicích s rozhodujícím nebo podstatným vlivem,
 - příjmy ze splátek úvěrů, půjček a výpomocí od spřízněných osob,
- peněžní toky vztahující se k financování podnikové činnosti,

- příjmy z vydávání akcií nebo podílů,
- příjmy z vydání dluhopisů s přednostním právem na výměnu za akcie,
- příjmy z peněžních a dotací do kapitálu.

V tomto smyslu se podnik chápe jako soubor tří výše uvedených činností, které nepřetržitě probíhají v podniku. Důležité z hlediska analýzy je, kdo zodpovídá za příslušné oblasti. Za sféru provozu jednoznačně odpovídá management podniku, zatímco sféra investování a financování patří spíše do působnosti vlastníků.

Současně výkaz o peněžních tocích zajišťuje vazbu mezi výsledovkou a změnami aktiv a pasiv v rozvaze.⁷

6.4 Konsolidovaná účetní závěrka

Podle IFRS musí ta účetní jednotka, která je registrována na regulovaném trhu cenných papírů musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, a proto uvedu několik informací o této závěrce.

Konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka sestavená metodami konsolidace a tvoří ji nedílný celek rozvahy, výkazu zisků a ztrát a přílohy k účetní závěrce. Jedná se o účetní závěrku, která je účetní závěrou skupiny podniků, která slučuje stav majetku, závazků a dosažené výsledky hospodaření mateřského podniku (konsolidující účetní jednotka) s jeho podílovou účastí v ostatních podnicích, ve kterých je buď řídicí osobou nebo ovládající osobou nebo v nich vykonává podstatný vliv.

Konsolidovaná účetní závěrka slouží k informování akcionářů a společníků mateřského podniku a k informování dalších zainteresovaných osob. Konsolidovaná účetní závěrka neslouží pro účely daňové ani pro účely rozdělování výsledků hospodaření.

Konsolidovanou účetní závěrku za konsolidační celek povinně sestavují obchodní společnosti, které jsou buď řídicí osobou, nebo jsou ovládající osobou. Konsolidující účetní jednotka se nazývá mateřským podnikem.

⁷ Ryneš, P.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka, 9. Vydání, Olomouc: ANAG 2009, ISBN 978-80-7263-503-0

7. MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

7.1 Mezinárodní účetní standard 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

7.1.1 Účel účetní závěrky

Účetní závěrky je uspořádané vyjádření finanční pozice a finanční výkonnosti účetní jednotky. Cílem obecné účetní závěrky je poskytování informací o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky širokému spektru uživatelů, kterým tyto informace pomohou při ekonomických rozhodováních. Účetní závěrka také zobrazuje výsledky dozoru managementu nad svěřenými zdroji. K dosažení tohoto cíle poskytuje účetní závěrka informace o těchto položkách účetní jednotky:

- aktiva,
- závazky,
- vlastní kapitál,
- výnosy a náklady včetně zisků a ztrát,
- ostatní změny vlastního kapitálu,
- peněžní toky.

Tyto informace společně s dalšími informacemi v komentáři pomáhají uživatelům účetních závěrek předvídat budoucí peněžní toky účetní jednotky, zejména jejich načasování a míru jistoty.

7.1.2 Části účetní závěrky

Kompletní sadu účetních výkazů zahrnuje:

- rozvaha,
- výsledovka,
- výkaz změn vlastního kapitálu zobrazující:
 - všechny změny vlastního kapitálů, nebo
 - změny vlastního kapitálu jiné než ty, které vznikají transakcemi s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci,
- výkaz peněžních toků,
- komentář obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující poznámky.

7.1.3 Obecná ustanovení

Věrná prezentace a soulad s IFRS

Účetní závěrka musí prezentovat věrně finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky. Věrná prezentace vyžaduje důvěryhodné zobrazení dopadů transakcí, jiných událostí a podmínek v souladu s definicemi a kritérii pro vykázání aktiv, závazků, výnosů a nákladů stanovených v koncepčním rámci.

Účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je v souladu s IFRS, uvede v komentáři prohlášení o souladu. U účetní závěrky nesmí být prohlášeno, že je v souladu s IFRS, pokud není v souladu s veškerými požadavky IFRS.

7.1.4 Identifikace účetní závěrky

Účetní závěrka musí být jasně identifikována a odlišena od ostatních informací ve stejném publikovaném dokumentu. IFRS se vztahují pouze na účetní závěrku a ne na další informace prezentované ve výroční zprávě nebo jiném dokumentu. Proto je důležité, aby uživatelé byli schopni odlišit informace, které jsou sestaveny podle standardů IFRS od jiných informací, které mohou být užitečné pro uživatele, ale nejsou předmětem požadavků těchto standardů.

Jednotlivé komponenty účetní závěrky musí být jasně identifikovány. Dále musí být výrazně označeny následující informace; v případě potřeby musí být tyto informace také zopakovány, je-li to nutné pro správné pochopení prezentovaných informací:

- název vykazující účetní jednotky nebo jiné způsoby identifikace a jakékoliv změny v těchto informacích oproti předchozímu rozvahovému dni,
- zda účetní závěrka pokrývá jednotlivou účetní jednotku nebo skupinu účetních jednotek,
- rozvahový den nebo období pokryté danou účetní závěrkou, podle toho, co odpovídá příslušné komponentě účetní závěrky,
- úroveň zaokrouhlení použitou u prezentovaných částek účetní závěrky.

7.1.5 Rozvaha

Účetní jednotka je ve své rozvaze povinna prezentovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky jako samostatné klasifikace. Výjimkou jsou

případy, kdy prezentace založená na likviditě poskytuje spolehlivější a relevantnější informace. V těchto výjimečných případech musí být všechny aktiva a závazky prezentovány obecně v pořadí podle likvidity.

Krátkodobá aktiva

Aktivum musí být klasifikováno jako krátkodobé, pokud splňuje kterékoliv z následujících kritérií:

- předpokládá se, že bude realizováno nebo je určeno k prodeji nebo spotřebě během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky,
- je určeno především pro účely prodeje,
- předpokládá se, že bude realizováno během dvanácti měsíců od rozvahového dne, nebo,
- jde o peníze nebo peněžní ekvivalent, pokud není omezena jeho směna nebo použití pro úhradu závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po rozvahovém dni.

Všechna ostatní aktiva musí být klasifikována jako dlouhodobá.

Krátkodobé závazky

Závazek musí být klasifikován krátkodobý, pokud splňuje kterékoliv z následujících kritérií:

- předpokládá se, že bude uhrazen během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky,
- je určen především pro účely obchodování,
- bude splatný během dvanácti měsíců od rozvahového dne, nebo,
- účetní jednotka nemá nepodmíněné právo odložit úhradu závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po rozvahovém dni.

Všechny ostatní závazky musí být klasifikovány jako dlouhodobé.

Informace prezentované přímo v rozvaze:

Rozvaha musí zahrnovat řádkové položky obsahující minimálně následující částky v rozsahu:

- pozemky, budovy a zařízení,
- investice do nemovitosti,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice účtované ekvivalenční metodou,
- biologická aktiva,
- zásoby,
- obchodní a jiné pohledávky,
- peníze a peněžní ekvivalenty,
- obchodní a jiné závazky,
- rezervy,
- finanční závazky,
- závazky a aktiva splatné daně,
- odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky,
- menšinový podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu,
- vydaný kapitál a rezervní fondy připadající vlastníkům společnosti.

Účetní jednotka je povinna zveřejnit v rozvaze nebo v komentáři další dílčí klasifikaci prezentovaných položek klasifikovaných způsobem odpovídajícím činnostem účetní jednotky. Informace, které musí zveřejnit v rozvaze nebo v komentáři jsou následující:

- počet autorizovaných akcií,
- počet akcií vydaných a plně splacených a dále vydaných, ale plně nesplacených,

- nominální hodnotu akcie nebo to, že akcie nemají nominální hodnotu,
- porovnání počtu akcií v oběhu na počátku a na konci vykazovaného období,
- práva, přednostní práva a omezení přiřazená k dané kategorii včetně omezení výplaty dividend a splacení kapitálu,
- vlastní akcie v držení účetní jednotky nebo v držení jejich dceřiných společností nebo přidružených podniků,
- akcie vyhrazené k vydání na základě opcí a smluv o prodeji včetně termínů částek.

7.1.6 Výsledovka

Všechny položky výnosů a nákladů uznané v daném období se musí zahrnout do výsledovky, pokud některý standard nebo interpretace nepožaduje něco jiného.

Informace prezentované přímo ve výsledovce

Výsledovka musí zahrnovat řádkové položky, které prezentují minimálně následující částky za vykazované období:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených společností a společných podniků účtovaný ekvivalenční metodou,
- daňové náklady,
- souhrnnou částku zahrnující součet zisku nebo ztráty z ukončovaných činností po zdanění a zisku nebo ztráty po zdanění vykázaných v souvislosti s oceňováním aktiv nebo skupin určených k prodeji a tvořících ukončované činnosti v reálné hodnotě snížené o náklady spojené s prodejem anebo v souvislosti s prodejem těchto aktiv či skupin,
- zisk nebo ztrátu.

Výsledovka musí zahrnovat následující položky jakožto rozdělení zisků nebo ztrát za vykazované období:

- zisky nebo ztráty připadající na menšinový podíl,
- zisky nebo ztráty připadající vlastníkům mateřské společnosti.

Ve výsledovce ani v komentáři účetní jednotka nesmí označit žádné položky výnosů a nákladů jako mimořádné položky.

Účetní jednotka je povinna předložit analýzu nákladů na základě klasifikace založené na druhu nákladů nebo jejich funkci v rámci účetní jednotky podle toho, která z možností poskytne spolehlivé a relevantnější informace. Jestliže účetní jednotka klasifikuje náklady podle funkce, tak musí zveřejnit další informace o druzích nákladů včetně odpisů a nákladů na zaměstnanecké požitky.

7.1.7 Výkaz změn vlastního kapitálu

Účetní jednotka je povinna prezentovat výkaz změn vlastního kapitálu, který obsahuje následující údaje:

- zisk nebo ztráta za období,
- jednotlivé položky výnosů a nákladů za období, které jsou podle požadavků jiných standardů nebo interpretací vykázány přímo ve vlastním kapitálu, a dále součet těchto položek,
- celkové výnosy a náklady za období, které jsou vypočítány jako součet dvou předchozích bodů zobrazující samostatně celkové částky připadající vlastníkům mateřské společnosti a menšinovému podílu,
- částky transakcí s vlastníky, kteří jednají v rámci své pravomoci jako vlastníci, samostatně se vykazují výplaty vlastníkům,
- zůstatek nerozděleného zisku na počátku vykazovaného období a k rozvahovému dni, a změny během vykazovaného období,
- porovnání účetní hodnoty každé třídy vloženého kapitálu a každého fondu na počátku a ke konci vykazovaného období, veškeré změny jsou zveřejněny jednotlivě.

7.1.8 Komentář

Komentář musí splňovat následující body:

- prezentovat informace o základně zpracování účetní závěrky,
- zveřejnit informace vyžadované IFRS, které nejsou obsaženy v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků,
- poskytnout další informace, které nejsou obsaženy v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků, ale které jsou relevantní k pochopení kteréhokoliv z uvedených výkazů.
- částku dividend navrhovanou nebo deklarovanou před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, ale nevykázanou jako rozdělení vlastníkům během vykazovaného období a související částku na akcii,
- částku všech nevykázaných kumulovaných preferenčních dividend,
- sídlo a právní formu účetní jednotky, zemi jejího založení a adresu sídla (nebo hlavní místo podnikání, jestliže se liší od adresy sídla),
- popis povahy činností účetní jednotky a její základní činnosti,
- název mateřské a nejvyšší mateřské společnosti ve skupině.

Komentář musí být proveden v takovém rozsahu, aby byl proveditelný a mohl být prezentován systematicky. Každá položka v daných výkazech musí být označena křížkovým odkazem na související informace v komentáři.

Tímto standardem se bude řídit účetní jednotka pro sestavení účetní závěrky za roční účetní období počínající 1. lednem 2005 nebo později.

8. ANALÝZA JEDNOTLIVÝCH VÝHOD MEZI IFRS A ČESKOU LEGISLATIVOU

8.1 Soulad s účetními principy

IFRS – podniky musí zveřejnit skutečnost, že účetní závěrka je vypracována v souladu s mezinárodními účetními standardy a ne jinak.

Česká legislativa – zveřejňovat účetní závěrku podle IFRS budou jen podniky, které jsou emitentem cenných papírů na regulovaném trhu cenných papírů. Ostatní účetní jednotky musí sestavovat a zveřejňovat účetní závěrku podle zákona o účetnictví a souvisejících předpisů. U konsolidované účetní závěrky mohou použít IFRS – je to na jejich zvážení.

8.2 Měna použitá při vykazování

IFRS – používá se pojem vykazovací měna, což je měna, která se používá ve významném rozsahu při provozu podniku nebo měna, která má pro podnik významný dopad. Účetní jednotka se zde může rozhodnout, že použije jinou měnu než je měna vykazovací. Převod této měny se stanoví pro všechny položky rozvahy a to kurzem platným k rozvahovému dni. Nerozdělený zisk a všechny položky výkazu zisku a ztráty jsou přepočítány skutečnými kurzy k datu uskutečněných operací a nebo průměrnými kurzy.

Česká legislativa – účetnictví se vede v českých korunách. V rámci zákona o účetnictví si peněžní jednotka nemůže vybrat jinou měnu než českou korunu.

8.3 Vykazování v hyperinflačním prostředí

IFRS – jestli účetní jednotka vykazuje v hyperinflační měně, tak musí připravit svoji účetní závěrku na základě zúčtovací jednotky platné k rozvahovému dni. Následné srovnávací informace z předchozích účetních období je nucena také převést na zúčtovací jednotku platnou k rozvahovému dni.

Česká legislativa – v rámci zákona o účetnictví není ten problém upraven, z důvodu neexistence hyperinflačního prostředí v České republice.

8.4 Srovnávací informace

IFRS – požaduje s menšími výjimkami srovnávací informace za jeden rok ke všem číselným údajům v účetní závěrce.

Česká legislativa – požaduje ke všem číselným údajům v účetní závěrce i ve výroční zprávě srovnávací informace za jeden rok.

8.5 Součást účetní závěrky

Výkaz	IFRS	Česká legislativa
Rozvaha	ANO	ANO
Výkaz zisku a ztráty	ANO	ANO
Výkaz změn vlastního kapitálu	ANO	ANO
Výkaz uznaných zisků a ztrát	ANO	NEPOUŽÍVÁ SE
Výkaz peněžních toků	ANO	ANO (nepovinné)
Účetní pravidla	ANO	ANO (v rámci přílohy)
Příloha účetní závěrky	ANO	ANO

Tabulka č. 1: Části účetní závěrky

8.6 Rozvaha

Obě legislativy se shodují v tom, že rozvaha se předkládá jako primární účetní výkaz.

8.6.1 Formát

IFRS – nepředepisuje žádný závazný formát, ale vyžaduje samostatné vykazování celkových aktiv a celkových pasiv. Při stanovení rozvahy může vedení účetní jednotky vycházet i z vlastního úsudku. Krátkodobá i dlouhodobá aktiva a krátkodobé i dlouhodobé závazky musí být vykazovány samostatně. Ovšem Mezinárodní účetní standardy stanovují minimální požadavky, co se v rozvaze musí uvést: pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí, nehmotná aktiva, finanční aktiva, invence o kterých se účtovalo ekvivalenční metodou, zemědělská aktiva, zásoby, pohledávky

obchodního styku a ostatní pohledávky, daňová aktiva splatná a odložená a peníze a peněžní ekvivalenty.

Česká legislativa – předepisuje minimální rozsah i uspořádání a označení položek rozvahy. Existuje možnost jejího podrobnějšího rozšíření i jejího sloučení.

Pozn. Vzor rozvahy je součástí přílohy této práce.

8.6.2 Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami

IFRS – rozlišování mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami není dobrovolné. Vše je dáno standardy. Aktiva, která jsou držena za účelem prodeje nebo vlastní spotřeby v průběhu provozního cyklu jsou vykazována jako krátkodobá. Aktiva a závazky, které jsou drženy za účelem obchodování a jejich realizace je očekávána během dvanácti měsíců od rozvahového dne, jsou také vykazované jako krátkodobé. Všechno ostatní bude klasifikováno jako dlouhodobé položky.

Česká legislativa – rozlišování mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami je povinné. U hmotného a nehmotného majetku hraje hlavní roli doba použitelnosti a výše ocenění s přihlédnutím k zachování věrného a poctivého zobrazení. Dlouhodobý finanční majetek, je ten, který neslouží k obchodování.

8.7 Výkaz zisku a ztráty

Stejně jako rozvaha, tak i výkaz zisku a ztráty (dále jen výsledovka) je brán oběma principy jako primární účetní výkaz.

8.7.1 Formát

IFRS – stejně jako u rozvahy, tak ani u výsledovky Mezinárodní standardy nestanovují standardní formát tohoto výkazu. Ovšem musí uvést analýzu nákladů buď podle jejich účelu, nebo podle druhu. Opět IFRS udává minimální položky, který budou uvedeny ve výsledovce. A těmi jsou: výnosy, finanční náklady, podíl na výsledku přidružených společností a společných podniků, o kterých je účtováno ekvivalenční metodou, daňový náklad, hrubý zisk nebo ztráta z prodeje majetku nebo z ukončovaných činností a čistý zisk nebo ztráta za účetní období.

Česká legislativa – opět je předepsán minimální rozsah, uspořádání a označování položek výsledovky. Při splnění zákonem stanovených podmínek, existuje možnost na sloučení i podrobnějšího rozšíření. Nulové položky se stejně jako v rozvaze neuvádějí.

8.7.2 Mimořádné položky

IFRS – zakazuje tyto položky.

Česká legislativa – pojetí mimořádných nákladů a výnosů je v našich podmínkách značně široké. Podle definice se jedná o operace neobvyklé povahy a to vzhledem k běžné činnosti podniku i případy nahodilé. Mezi tyto činnosti můžeme zařadit: změny metody, rezervy na restrukturalizaci a jiné mimořádné náklady, významné opravy minulých účetních období, náklady a výnosy při postoupení nebo ukončení hospodářské činnosti a náhrady mimořádných škod. Ve výsledovce jsou tyto položky vykázány za ziskem z běžné činnosti po zdanění a před menšinovými podíly. "

Pozn. Vzor výkazu zisku a ztráty je součástí přílohy této práce.

8.8 Výkaz uznaných zisků a ztrát

8.8.1 Předkládání výkazu

IFRS – je předkládán buď jako samostatný primární výkaz či jako zvláštní součást výkazu změn vlastního kapitálu.

Česká legislativa – tento výkaz není v našich podmínkách požadován.

8.9 Výkaz změn vlastního kapitálu

IFRS – tento výkaz je zde uveden jako primární. Uvádí kapitálové transakce s vlastníky, pohyby na účtech kumulovaných zisků a před ostatních součástí kapitálu.

Česká legislativa – tento výkaz je srovnatelný s IFRS.

8.10 Výkaz peněžních toků (cash flow)

8.10.1 Výjimky z povinného vykazování

IFRS – zde žádné výjimky neexistují.

Česká legislativa – účetní jednotky jako jsou individuální podnikatelé, finanční instituce a podniky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, tento výkaz nesestavují. Ostatní účetní jednotky jej sestavují, i když není předepsán jako povinný.

8.10.2 Přímá / nepřímá metoda

IFRS – požaduje, aby tento výkaz vykazoval přítoky i odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Mezinárodní standardy dovolují použití obou těchto metod. Metoda přímá spočívá v tom, že peněžní toky jsou vykazovány jako souhrn peněžních příjmů a výdajů související s provozní činností. Metoda nepřímá zase vyazuje peněžní toky na tom, že čistý zisk upraví o transakce nepeněžní povahy, jako například odpisů. V praxi se častěji používá nepřímá metoda.

Česká legislativa – zde můžeme konstatovat, že se jedná o srovnatelnost s IFRS. Obě metody jsou zákonem o účetnictví povoleny. V praxi se ovšem téměř vždy používá metoda nepřímá.

8.10.3 Formát

IFRS – požaduje klasifikaci peněžních toků na provozní, finanční a investiční činnost.

Česká legislativa – opět zde existuje srovnatelnost s IFRS.

8.11 Oceňování

Nyní několik informací, co se týká oceňování, které je důležité pro celé účetnictví.

Oceňovací základny definované Koncepčním rámcem IAS/IFRS:

- Historická cena – cena, která platila v den uskutečnění účetního případu (u aktiva – částka vynaložená na získání aktiva v době pořízení, u závazku – částka, kterou by bylo možné získat při postoupení závazku),
- Běžná reprodukční cena – částka, která by musela být zaplacená při současném pořízení za současných podmínek (u aktiva – částka, která by byla uhrazena, kdyby bylo stejné nebo obdobné aktivum pořízeno v současné době, u závazku – částka, kterou by bylo třeba v současné době vynaložit na vypořádání závazku),
- Realizovaná hodnota – aktiva jsou vedena v částkách, kterou bychom získali jejich prodejem (u aktiv – částka, která by byla v současné době získána

prodejem aktiva za obvyklých podmínek, u závazků – částka, která bude potřeba uhradit za běžných podmínek)

- Současná hodnota – aktiva jsou vedena v současné hodnotě diskontovaných budoucích peněžních příjmů u takových, kde existuje pravděpodobnost, že poplynou do podniku za běžných podmínek (u aktiv – současná diskontovaná hodnota budoucího čistého peněžního příjmu, u závazků – současná diskontovaná hodnota budoucího čistého peněžního výdaje, který se očekává, že bude vynaložen).

Která z těchto základů oceňování se využívá i v rámci českého účetnictví?

Historická cena – základní oceňovací základna v ČR i podle IAS/IFRS

- jedná se o pořizovací cenu či o vynaložené vlastní náklady,

Běžná reprodukční cena – v ČR se jedná o reprodukční pořizovací cenu

Realizovaná hodnota – v ČR se používá jen u vybraných položek finančních aktiv

Současná hodnota – v ČR se nepoužívá, ale v IFRS má široké použití u aktiv různé povahy.

US GAAP využívá následující druhy oceňování:

- Historická cena,
- Reprodukční cena,
- Současná hodnota.

9. ZÁVĚR

Účetní závěrkou rozumíme dokument, který je vyvrcholením práce účetní jednotky za dané účetní období. Tento dokument tvoří jednotlivé části. Počínaje rozvahou, dále výkazem zisku a ztráty, neboli výsledovkou, dále přílohou k účetní závěrce. Nepovinnou složkou účetní závěrky jsou přehled o změnách vlastního kapitálu a přehledu peněžních toků, neboli cash flow.

Účetní závěrka sama o sobě musí vykazovat kvalitativní požadavky, kterými jsou spolehlivost, srovnatelnost, srozumitelnost a významnost. Tyto požadavky musí být vždy splněny. Samozřejmě, že tyto požadavky vycházejí z celkových požadavků na vedení účetnictví v České republice. Účetní jednotky jsou totiž povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a trvalé. Toto jsou požadavky, jak už jsem uvedla, které vyplývají z českého systému účetnictví.

Na druhou stranu se má práce netýkala jenom českého systému, ale také IFRS – Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Podle tohoto systému je součástí účetní závěrky rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz uznaných zisků a ztrát, výkaz peněžních toků, účetní pravidla a příloha (někdy používán komentář).

Z toho pohledu vyplývá, že se jedná o srovnatelné položky. IFRS sice obsahuje některé výkazy navíc, ale k samostatnému pohledu na finální bázi to nemá vliv. Části „české účetní závěrky“ obsahují všechny důležité informace, které postačí uživatelům účetních závěrek.

Samozřejmě, že existují rozdíly mezi jednotlivými částmi účetní závěrky. Tím chci říci, že např. rozvaha dle našeho systému není totožná s rozvahou dle IFRS. Jednotlivé rozdíly jsou třeba ve formátu. Kdy podle českého systému je dáno, co má minimálně být obsaženo v rozvaze. Naopak podle IFRS jsou stanovena pouze krátkodobá a dlouhodobá aktiva či krátkodobé a dlouhodobé závazky. A existují i další rozdíly, které jsou v mé práci uvedeny.

Po prostudování literatury jsem došla k závěru, že vytvořit jeden výkaz, který by vyhovoval oběma systémům je nepravděpodobné. Oba systémy totiž fungují již několik let tak, aby byly srozumitelné pro všechny účetní jednotky. Navíc jsou sestaveny tak, aby vedle sebe mohly naplno fungovat.

Nesmím zapomenout na US GAAP o kterém se ve zkratce zmiňuji. Tomuto systému jsem se nevěnovala naplno z jednoho prostého důvodu. Tento systém není u nás využíván v takovém rozsahu jako samotný český systém a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Sice se dá říct, že systém US GAAP je ze všech systémů nejstarší, protože byl vytvořen svazem amerických účetních společně s newyorskou burzou po roce 1929. Tedy po pádu Newyorské burzy. IFRS funguje od roku 1973 a moderní systém účetnictví v České republice od vzniku samostatného českého státu. US GAAP má ve svém systému mnoho výjimek a navíc existuje i možnost porušení pravidel, ale to pouze v případě, že by informace byly pro uživatele zavádějící. Právě výjimky tohoto systému mě odradily od podrobnějšího zkoumání a zůstala jsem pouze, jak už bylo mnohokrát řečeno u Českého účetnictví a IFRS.

Na základě zkoumání jsem došla k závěru, že vytvořit takový výkaz, který by fungoval pro všechny tři systémy je v aktuální době nemožný. Jedná se totiž o sloučení věcí, které jsou do jisté míry už harmonizovány tak, aby mohly fungovat vedle sebe. Ale možnost, že bude jen jeden účetní systém je opravdu nereálná. Na druhou stranu si myslím, že kdyby došlo právě v budoucnu k úplné harmonizaci, tak by na tom mohli být bity účetní jednotky, které jsou malé a věnují se činnosti pouze na menším území naší země.

Tak tedy účetním jednotkám, které podnikají jak v rámci České republiky, tak v rámci nějaké další země Evropské unie nezbyvá nic jiného než dále najímat experty, jak na účetnictví v České republice, tak na IFRS.

10. METODIKA

Po prostudování odborné literatury a návštěvě několika odborných internetových odkazů jsem sestavila svoji bakalářskou práci, která má v jednom dokumentu nabídnout český systém a mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Po získání informací jsem sestavila jednotlivé požadavky na vedení účetnictví, na jednotlivé části účetní závěrky, jak z pohledu českého účetnictví, tak z pohledu IFRS.

Nakonec jsem se pokusila o srovnání účetní závěrky a jejich částí mezi českým systémem a IFRS.

11. SUMMARY

The topic of my bachelor thesis is: „Harmonisation of financial statements in Czech republic, Unit States of America and European Union.

The main point of my bachelor thesis is a inspection of particular financial statements which are components of final account.

On base my research I find a conclusion, that facture only one financial statements for Czech system of accounting and for International Financial Reporting Standard – IFRS and for US GAAP is impossible. Finacial statements are to a certain extent harmonised, because they exist already sometime side-by-side.

For company which work at Czech republic and European Union, they must lease expert for czech accountig and for IFRS.

Keywords:

Financial statement

Final account

Balance-sheet

Statement of profit and damage

Accounting

Cash flow

Statement of change own capital

Suplement

12. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

1. ISU: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Praktické aplikace. ISU 2006. ISBN 80-86716-28-7
2. Březinová, H. Účetní závěrka v mezinárodním rámci. Praha. Provozně ekonomická fakulta ČZU, 2000. ISBN 80-213-0628-9
3. Ryneš, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka. Olomouc. ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-503-0
4. Štohl, P., Klička, V. Maturitní okruhy z účetnictví. Havlíčkův Brod: Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s. 2005
5. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací k 1. lednu. ISBN 80-239-5721-X
6. Deloitte Touche Tohmatsu: Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví, 1. Vydání, listopad 2007, 98 stran
7. www.wikipedia.cz
8. www.bcphp.cz
9. www.rmsystem.cz
10. www.ifrs.cz
11. www.pwc.com
12. Zákon č. 593/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

13. PŘÍLOHA

Rozvaha (bilance) ve zjednodušeném rozsahu

Název položky	Období				m i n u l é
	běžné				
	brutto	korekce			
Aktiva celkem (A.+B.+C.+D.)					
Pohledávky za upsaný základní kapitál	353				
Dlouhodobý majetek (B.I.+B.II.+B.III.)					
Dlouhodobý nehmotný majetek	011, 012, 013, 014, (+/-)017, 019, 041, 051	071 , 072 , 073 , 074 , (- /+) 077 , 079 , 091 AU , 094 AU , 095			

		031, 021, 022, 025, 026, 029, 032, 042, 052, 027	092 AU , 081 , 082 , 085 , 086 , 089 , 094 AU , 095 AU , 087		
	Dlouhodobý hmotný majetek				
		061, 062, 063, 065, 066, 067, 069, 043, 053	096 AU		
	Dlouhodobý finanční majetek				
	Oběžná aktiva (C.I.+C.II.+C.III.+C.IV.)				
		112, 119, 121, 123, 124, 132, 139,	191 , 192 , 193 , 195		
	Zásoby				

		151	,		
			196		
			,		
			197		
	Dlouhodobé pohledávky	311AU, 312AU, 313AU, 315AU, 351AU, 352AU, 354AU, 355AU, 358AU, 314AU, 388AU, 335AU, 371AU, 373AU, 374AU, 375AU, 376AU, 378AU, 481AU	391 AU		
	Krátkodobé pohledávky	311AS U, 312AU, 313AU, 315AU, 336, 341, 342, 343, 345, 351AU, 352AU, 354AU, 355AU, 358AU, 314AU,	391 AU		

		388AU, 335AU, 371AU, 373AU, 374AU, 375AU, 376AU, 378A			
	Krátkodobý finanční majetek	211, 213, (+/-)261, 221, 251, 253, 256, 257, 259	291 AU		
	Časové rozlišení	381, 382, 385			

Tabulka č. 2: Návrh formuláře rozvahy ve zjednodušeném rozsahu

Pozn. Zkratka „AU“ u některých účtů znamená to, že se jedná o analytický účet.

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu podle účelového členění

Název a obsah položky včetně způsobu výpočtu	Období	
	Běžné	m i n u l é

I.		Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb		
A.		Náklady prodeje		
*		Hrubý zisk nebo ztráta		
B.		Odbytové náklady		
C.		Správní režie		
II.		Jiné provozní výnosy		
D.		Jiné provozní náklady		
*		Provozní výsledek hospodaření		
III.		Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		
E.		Prodané cenné papíry a podíly		
IV.		Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		
IV.	1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem		
	2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		
	3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
V.		Výnosy z krátkodobého finančního majetku		
F.		Náklady z finančního majetku		
VI.		Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		
G.		Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		
H.		Změna stavu rezerv a opravných		

		položek ve finanční oblasti		
VII.		Výnosové úroky		
I.		Nákladové úroky		
VIII.		Ostatní finanční výnosy		
J.		Ostatní finanční náklady		
IX.		Převod finančních výnosů		
K.		Převod finančních nákladů		
*		Finanční výsledek hospodaření		
L.		Daň z příjmů za běžnou činnost		
L.	1.	- splatná		
	2.	- odložená		
**		Výsledek hospodaření za běžnou činnost		
X.		Mimořádné výnosy		
M.		Mimořádné náklady		
N.		Daň z příjmů z mimořádné činnosti		
N.	1.	- splatná		
	2.	- odložená		
*		Mimořádný výsledek hospodaření		
O.		Převod podílu na výsledek hospodaření společníkům		
***		Výsledek hospodaření z účetní období		
****		Výsledek hospodaření před zdaněním		

Tabulka č. 3 Návrh formuláře výkazu zisku a ztráty podle účelového členění

SEZNAM TABULEK A DIAGRAMU

Tabulka č. 1 Části účetní závěrky.....	41
Tabulka č. 2 Návrh formuláře rozvahy ve zjednodušeném rozsahu.....	51
Tabulka č. 3 Návrh formuláře výkazu zisku a ztráty podle účelového členění.....	54
Diagram č. 1 Struktura rady IASB.....	5