

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra: Účetnictví a financí

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Diplomová práce

**HARMONIZACE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY NA
MEZINÁRODNÍ ÚČETNICTVÍ**

Vedoucí práce:

Ing. Zita Drábková

Autor práce:

Bc. Jana Havlíková, roz. Nováková

České Budějovice

2009

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Harmonizace České účetní legislativy na mezinárodní účetnictví“ vypracovala samostatně s využitím uvedené literatury.

V Českých Budějovicích dne 15. dubna 2009

.....

podpis

Děkuji vedoucí diplomové práce paní Ing. Zitě Drábkové za odborné vedení,
cenné rady, připomínky a metodické vedení práce.

ABSTRACT

This thesis concerns the issues of the harmonization of the Czech accounting legislature on the international accounting. The thesis is divided into two parts.

The first part defines the fundamental principles of the International Accounting Standards and compares them with the accounting legislature of the Czech Republic. It outlines the basic responsibilities for the accounting. Further, it compares the conceptual framework and the valuation bases. One of the chapters deals with the entering of the International Accounting Standards into the Czech environment.

The second part concerns the analysis of Czech accounting in relation to the specific International Accounting Standards, in particular, IAS 1 – Insurance Contracts, IAS 16 - Property, Plant and Equipment, IAS 17 – Leases. Finally, the different standards are compared with the Czech accounting legislature and the IFRS Financial Statement is presented.

Key words: Czech accounting legislature, harmonization, International Accounting Standards, Financial Statement.

SOUHRN

Tato diplomová práce je věnována harmonizaci České účetní legislativy na mezinárodní účetnictví. Diplomová práce je rozdělena na několik částí.

První část vymezuje základní principy mezinárodních účetních standardů, snaží se je porovnat s účetní legislativou ČR. Ukazuje, jaké jsou základní povinnosti při vedení účetnictví, dále porovnává Koncepční rámec a oceňovací základny. Jedna z kapitol se zabývá vstupem Mezinárodních účetních standardů do českého prostředí.

Druhá část práce se věnuje analýze českého účetnictví ve vztahu s konkrétními Mezinárodními účetními standardy. Především se jedná o IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 17 - Leasingy. Závěrem jsou jednotlivé standardy porovnány s Českou účetní legislativou a je uvedena účetní závěrka dle IFRS.

Klíčová slova: Česká účetní legislativa, harmonizace, Mezinárodní účetní standardy, účetní závěrka.

OBSAH

1 ÚVOD.....	10
2 MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY A JEJICH ZÁKLADNÍ PRINCIPY.....	12
2.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví.....	12
2.2 Dosavadní vývoj mezinárodních účetních standardů	14
2.3 Mezinárodní standardy – IAS/IFRS	16
2.3.1 Proces tvorby IAS/IFRS	17
2.3.2 Koncepční rámec	18
3 ANALÝZA ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY SE ZAMĚŘENÍM NA POROVNÁNÍ S MEZINÁRODNÍMI ÚČETNÍMI STANDARDY	22
3.1 Legislativní úprava účetnictví v České republice	22
3.2 Základní povinnosti při vedení účetnictví	24
3.2.1 V České republice.....	24
3.2.2 IAS/IFRS	27
3.2.3 Porovnání.....	29
3.3 Koncepční rámec	30
3.3.1 V České republice.....	30
3.3.2 IAS/IFRS	31
3.3.3 Porovnání.....	34
3.4 Oceňovací základny	35
3.4.1 V České republice.....	35
3.4.2 IAS/IFRS	36
3.4.3 Porovnání.....	38
4 PŘECHOD ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY NA MEZINÁRODNÍ ÚČETNICTVÍ	39
5 METODIKA PRÁCE	41

6 ANALÝZA ČESKÉHO ÚČETNICTVÍ S KONKRÉTNÍMI IAS/IFRS	43
6.1 Charakteristika podniku	43
6.2 Analýza českého účetnictví ve vztahu s Mezinárodními účetními standardy	44
6.2.1 Účetní závěrka	44
6.2.1.1 Podle českého účetnictví	44
6.2.1.2 IAS 1 - Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	46
6.2.1.3 Porovnání	49
6.2.2 Pozemky, budovy a zařízení	50
6.2.2.1 Podle českého účetnictví	50
6.2.2.2 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	51
6.2.2.3 Porovnání	52
6.2.3 Leasingy	53
6.2.3.1 Podle českého účetnictví	53
6.2.3.2 IAS 17 – Leasingy	54
6.2.3.3 Porovnání	55
6.3 Účetní závěrka v souladu s IAS/IFRS	56
7 ZÁVĚR	67
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	70
SEZNAM PŘÍLOH.....	72

1 ÚVOD

Současný vývoj světové ekonomiky nabývá globálních rozměrů. Otevřením se české ekonomiky světu jsme umožnili zahraničním investorům vstupovat na náš trh, ale i české podniky mohou rozvíjet své aktivity mimo hranice České republiky. Větší české společnosti začaly již sestavovat své účetní závěrky dle Mezinárodních účetních standardů – IAS a tento trend se bude i nadále rozrůstat.

S neustále rozvíjející se globalizací a s postupným „odstraňováním“ hranic mezi státy jsou stále intenzivnější snahy o mezinárodní harmonizaci účetnictví. Pro účastníky finančních trhů je bezpečnější investovat do těch firem, kde lze zaručit existenci určité hranice důvěry, že poskytnutá finanční data jsou pravdivá a spolehlivá. Toto propojování (sjednocení, harmonizace) probíhá v současnosti v mezinárodním měřítku. První pokusy o harmonizaci účetnictví lze zaznamenat již v 70. letech minulého století, jak v Evropě, tak i ve Spojených státech amerických. Hlavním důvodem byly velmi značné rozdíly v účetních legislativách. Díky tomu, že se každý stát řídil jinými účetními pravidly, nebylo možné zajistit srovnatelnost vykazovaných informací pro uživatele. Proto, aby tyto požadavky mohly být splněny, je nezbytné propojit účetní systémy jednotlivých států.

Základní funkcí účetnictví je poskytovat uživatelům informace o tom, jak je nebo není určitá firma ekonomicky zdatná. Účetnictví by mělo informovat o finanční situaci podniku, o stavu a struktuře jeho majetku, o jeho výsledku hospodaření za určité časové období. Dále by mělo být zřejmé, zda je zajištěna dlouhodobá stabilita podniku, výnosnost vložených prostředků je dostačující a jestli je podnik schopen průběžně hradit své závazky a jaká je výše a struktura jeho nákladů a výnosů atd.

Informace, které předkládá firma ve formě rozdílných účetních výkazů, jsou určeny pro interní, tak pro externí uživatele, kteří se zajímají o danou firmu z rozličných důvodů. Účetní informace zveřejněné ve výkazech by měly být především srozumitelné, důvěryhodné a objektivní, neboť na jejich podkladě přijímají uživatelé závažná rozhodnutí, která mají dlouhodobé následky. Formální podoba účetních výkazů a jejich věcná náplň nemůže být ponechána naprostému svobodnému rozhodnutí podnikatelských subjektů, ale je důležité, že každá země je svým způsobem upravuje. Vypovídací schopnosti účetních informací je dosahováno tak, že účetnictví daného státu je prostřednictvím příslušné instituce řízeno čili regulováno.

Česká republika, která již vstoupila do Evropské unie, a určité společnosti, které od roku 2005 musejí sestavovat účetní závěrku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, nemohou tyto požadavky na harmonizaci účetnictví ignorovat. Je nezbytné se o tento proces zajímat a porozumět mu. Pro ty firmy, které přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví čeká, je důležité, aby se na něj také připravily.

V diplomové práci jsem si tedy dala za cíl vymezit základní principy Mezinárodních účetních standardů, porovnat je s Českou účetní legislativou a analyzovat jejich vstup do českého prostředí. Na celé věci je zajímavé, jak je možné se na danou problematiku podívat z různého úhlu pohledu, ale především, jaké jsou mezi účetní legislativou ČR a Mezinárodními účetními standardy rozdíly.

2 MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY A JEJICH ZÁKLADNÍ PRINCIPY

Globalizace a rozvoj trhů a zároveň i pokrok v technologiích přinesly nové problémy. Jednak v sestavování účetních výkazů, tak v zjišťování výsledků hospodaření celé nadnárodní skupiny podniků při dodržování zákonných nařízení různých zemí.

Procesy globalizace zvyšují intenzivněji tlak, aby se zlepšila využitelnost účetních informací, které jsou potřebné zejména pro ekonomické rozhodování nejrozumnějších uživatelů. Je potřeba dosáhnout vyšší srovnatelnosti informací v účetnictví. V tomto případě to znamená, že je zapotřebí sjednotit účetnictví.

Usměrňování finančního účetnictví probíhá v různých koutech světa nejrozumnějšími způsoby. Na jedné straně se buď může jednat o tradice, zvyklosti, historický vývoj určité země nebo o její ekonomické, sociální a legislativní prostředí.

2.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví

Mnoho podniků na světě zpracovává a předkládá účetní závěrku externím uživatelům. Jejím cílem je poskytovat informace o finanční pozici výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku, jež jsou užitečné pro široký okruh uživatelů, kteří provádějí ekonomická rozhodnutí. Přestože se tyto závěrky, zpracované v jednotlivých zemích, zdají být podobné, existují mezi nimi značné rozdíly, jež byly pravděpodobně způsobeny odlišností sociálních, právních a ekonomických poměrů i tím, že různé země berou při vytváření svých požadavků v úvahu potřeby uživatelů účetní závěrky. Rozdíly vedou k tomu, že účetní data podniků různých zemí, která jsou obsažená a zveřejňovaná prostřednictvím účetních výkazů, nejsou vzájemně srovnatelná.

Účetní systémy se odlišují především:

- způsobem a mírou regulace účetnictví,
- vymezením uživatelů účetních výkazů a strukturou výkazů,
- vztahem mezi účetnictvím a daněmi a vykazováním daně ze zisku,
- volbou oceňovacích základů a s tím související mírou zohlednění inflace,

- způsobem a mírou uplatnění základních účetních zásad (zásady fair and true view, zásady opatrnosti, zásady přednosti obsahu před formou atd.)¹

Usiluje se o zúžení těchto rozdílů tím, že je snaha o harmonizaci předpisů, účetních standardů a postupů, které se vztahují ke zpracování a předkládání účetní závěrky. Harmonizace se postupem času rozšiřuje i mimo rámec velkých podnikatelských skupin.

V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS**, **účetní směrnice Evropské unie** (zejména 4., 7., a 8. směrnice) a v neposlední řadě hrají v tomto procesu důležitou roli **národní účetní standardy USA – US GAAP** (General Accepted Accounting Principles).²

Zatímco v zemích kontinentální Evropy (Francie, Česká republika) se klade důraz na zákonnou, právní úpravu účetních výkazů i běžného účtování, regulace účetnictví v anglosaské oblasti je založena na zvykovém právu. Legislativní úprava se zde nahrazuje zásadami (principy) vedení účetnictví – všeobecně uznávanými účetními zásadami (GAAP). První zemí, kde byly tyto zásady formulovány, byly USA – odtud i jejich označení: US GAAP.³

Harmonizace v USA se týká amerických účetních standardů (US GAPP), které se, díky zvyšujícímu se vlivu USA na mezinárodním poli, postupně dostávají do Evropy.

Většina zásad byla postupně přejímána do účetnictví jiných zemí. Pro celosvětovou harmonizaci účetnictví jsou důležité US GAAP, neboť síla a ekonomický význam USA nelze popřít.

V případě harmonizace v rámci Evropské Unie se jedná o direktivy (směrnice) Evropské Unie. Pro oblast účetnictví byly vypracovány tři direktivy, které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie: 4. direktiva (upravující účetní výkazy a přílohu), 7. direktiva (upravující konsolidaci účetních výkazů) a 8. direktiva, jež se týká auditorů -

¹ Adámková, D. Účetnictví podle Mezinárodních účetních standardů. VŠE Praha, 2003. ISBN 80-213-1034-0.

² Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. vydání. Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1.

³ Kovanicová, D. a kol. Abeceda účetních znalostí pro každého. 16. vydání. Polygon, 2006. ISBN 80-7273-130-0.

tedy osob ověřujících účetní výkazy.⁴ Nevýhodou této harmonizace je fakt, že stávající direktivy jsou závazné pouze pro členy EU a světové burzy je neuznávají. Nové direktivy již nejsou vydávány.

Evropská komise v roce 2000 vyhlásila novou harmonizační strategii a dospěla k názoru, že by nebylo perspektivní vytvářet nové samostatné standardy, když už soubor nadnárodních standardů byl vytvořen a postupně se zlepšoval. Nástrojem regulace evropského účetnictví byly zvoleny IFRS, které vyžadují sestavovat konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů v souladu s IFRS. V případě aplikace **Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)** se jedná o snahu **celosvětové harmonizace**.

2.2 Dosavadní vývoj mezinárodních účetních standardů

Vývoj Mezinárodních účetních standardů se datuje od 29. června 1973, kdy vznikl **Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC – International Accounting Standards Committee)**. Jednalo se o nezávislou soukromou profesní organizaci, která byla založena na základě dohody profesních účetních institucí z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie, Irska a Spojených států amerických. Cílem IASC se stala celosvětová harmonizace účetních pravidel a účetních výkazů. Vydávala **Mezinárodní účetní standardy (IAS - International Accounting Standards)**. Novelizovaná dohoda a stanovy byly podepsány v listopadu 1982.

Od roku 1983 se členy IASC staly všechny profesní organizace sjednocené v **Mezinárodní federaci účetních (IFAC – International Federation of Accountants)**. V lednu 2000 měl IASC 143 členů ze 104 zemí. IASC byl řízen Radou, která se skládala z představitelů 13 zemí, které jmenovala Rada IFAC.

Poradní sbor (SAC) byl založen v roce 1995 a jeho úkolem bylo připomínat plány a strategie Rady, zapojovat odbornou veřejnost do práce IASC a připravovat zprávu o činnosti Rady a v neposlední řadě vyhledávat zdroje financování činnosti IASC. V současnosti má okolo 45 členů a členové pocházejí z různých oblastí a profesí.

⁴ Kovanicová, D. a kol. Finanční účetnictví: Světový koncept. 4. vydání. Polygon, 2003. ISBN 80-7273-090-8.

Jeho cílem je umožnit odborné veřejnosti podat návrhy a doporučení pro činnost IASB. SAC je prostředkem, jenž umožňuje, aby se další skupiny, ale i jednotlivci, kteří mají zájem o mezinárodní výkaznictví, angažovaly.

Stálý interpretační výbor (SIC – Standing Interpretations Committee) byl vytvořen Radou v roce 1997. Měl za úkol posuzovat sporné účetní problémy.

Koncem roku 2001 došlo k přeměně IASC v **nadaci IASCF** (International Accounting Standards Committee Foundation). Jedním z výborů v rámci této nadace je **Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB – International Accounting Standards Board)** se sídlem v Londýně.⁵

Rada IASB funguje tedy od roku 2001, kdy převzala činnost IASC. Rada je plně odpovědná za tvorbu globálně (celosvětově) platných účetních standardů. Standardy nově vydávané IASB již nejsou označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS), ale jako **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards)**. Standardy vytvořené před zahájením činnosti této Rady (IASB) zůstávají v platnosti a jsou nadále (i po provedených úpravách) označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS).⁶

Cíle Rady jsou:

- ve veřejném zájmu vytvořit ucelený soubor vysoce kvalitních, srozumitelných a vymahatelných celosvětových účetních standardů, které budou požadovat, aby v účetních závěrkách a jiných překládaných finančních zprávách byly vysoce kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, které by pomáhaly účastníkům světových kapitálových trhů a ostatním uživatelům v jejich ekonomickém rozhodování,
- prosazovat používání a přesnou aplikaci těchto standardů,
- aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů tak, aby tato činnost dovedla harmonizaci národních účetních standardů a IFRS ke kvalitním řešením.⁷

⁵ Strouhal, J. Účetní závěrka 2008. ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-385-0.

⁶ Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. vydání. Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1.

⁷ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005. Svaz účetních, 2005. ISBN 1-904230-79-2.

U IAS se jedná o neúplnou číselnou řadu, která začíná IAS 1 a končí IAS 41 a IFRS jsou číslovány od IFRS 1 až IFRS 8 (viz příloha č. 1). Diplomová práce bude nadále používat označení IFRS. IFRS totiž zahrnuje obsah celého svazku mezinárodních účetních standardů. IFRS obsahuje jednotlivé standardy – IAS a IFRS, ale také interpretace SIC a IFRIC.

Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee) v roce 2002 nahradil bývalý Stálý interpretační výbor (SIC). IFRIC má 1 nehlasujícího předsedu a 12 hlasujících členů. Členové IFRIC jsou jmenováni správci. Úkolem tohoto výboru je příprava interpretací IFRS, které jsou následně schvalovány Radou, a v souladu s Koncepčním rámcem (viz. 3.3.2) poskytuje stanoviska k otázkám účetního výkaznictví, které IFRS neřeší. Dále každé čtvrtletí vydává informační bulletin, jenž zahrnuje aktuální informace o projektech. Zasedání IASB, tak i IFRIC jsou přístupná pro veřejnost.

Významný byl rok **2005** pro české účetnictví z důvodu, že se IFRS staly novým účetním systémem v České republice. V tomto roce začaly IFRS používat i v jiných zemích, například v Austrálii, Kuvajtu, Jižní Africe atd.

Vývoj IFRS nadále pokračoval. Byly přijaty nové standardy a bylo zveřejněno mnoho návrhů i interpretací. V současné době jsou důležité standardy pro malé a střední podniky. Standardy pro malé a střední podniky by měly být v jednodušší podobě (např. výkazy ve zkráceném rozsahu).

2.3 Mezinárodní standardy – IAS/IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví prošly velkým vývojem, jenž ukazuje přes 2 200 stran náročného textu, a aby byl obsah standardů pochopen, je důležitá znalost účetní problematiky, samozřejmě jak teoretická, tak i praktická. Standardy nejsou žádnými pravidly, která jsou přesně vymezující, ale jedná se o pouhá doporučení, která jsou dostatečně obecná, aby je všichni uživatelé mohli využít v různých ekonomických odvětvích.

Mezi hlavní důvody užitečnosti nadnárodních účetních standardů lze uvést:

- jednodušší přístup na zahraniční kapitálové trhy,
- vyšší důvěryhodnost zahraničních společností na domácích kapitálových trzích,
- celosvětovou srovnatelnost účetních dat,
- větší transparentnost,
- větší srozumitelnost díky „společnému účetnímu jazyku“,
- jednodušší regulaci na kapitálových trzích,
- nižší ovlivnitelnost účetních standardů politickými tlaky.⁸

2.3.1 Proces tvorby IAS/IFRS

Do procesu tvorby je zapojeno široké spektrum tvůrců i uživatelů účetních závěrek. Při zpracování konkrétního projektu se obvykle postupuje v těchto krocích:

1. Zaměstnanci IASB jsou požádáni o identifikaci a přehled všech bodů, které se vztahují k danému problému.
2. Studium národních účetních předpisů a praxe a výměna názorů na problém s tvůrci národních standardů.
3. Konzultace se SAC o vhodnosti přidání problému k agendě IASB.
4. Vytvoření poradní skupiny, která bude dávat doporučení Radě v rámci projektu.
5. Publikování diskusního materiálu pro veřejné připomínkování a diskusi.
6. Publikování Zveřejněného návrhu pro veřejné připomínkování, text musí být schválen nejméně osmi členy IASB a musí obsahovat všechny nesouhlasné názory členů IASB.
7. Publikování Zdůvodnění závěrů v rámci Zveřejněného návrhu.
8. Posouzení všech komentářů k diskusnímu materiálu a zveřejněnému návrhu, získaných v rámci lhůty pro připomínky.
9. Posouzení, zda je vhodné provést veřejné slyšení, případně ověření v praxi, pokud ano, toto slyšení a ověření provést.
10. Schválení standardu minimálně osmi členy IASB a zahrnutí všech nesouhlasných stanovisek do publikovaného standardu.

⁸ Strouhal, J. Účetní závěrka 2008. ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-385-0.

11. Publikování zdůvodnění závěrů v rámci standardu, vysvětlení (kromě jiného) jednotlivých kroků procesu tvorby a způsob, jak IASB zacházela s komentáři veřejnosti na zveřejněný návrh.⁹

2.3.2 Koncepční rámec

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) obsahují Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů, který byl schválen v roce 1989 a není účetním standardem. V případě rozporu mezi zněním některého standardu a Koncepčního rámce, by měl přednost příslušný standard.

Jeho účelem je pomáhat:

- Radě při propagování harmonizace účetních standardů, postupů a právních předpisů vztahujících se k překládání účetních výkazů,
- účetním profesionálům při sestavování účetních výkazů a při zacházení s problémy, které zatím IAS/IFRS neřeší,
- národním institucím při vytváření národních účetních standardů,
- uživatelům účetních výkazů při interpretaci informací obsažených v účetních výkazech sestavených v souladu s IAS/IFRS,
- auditorům při formulování jejich názoru, jestli účetní výkazy jsou sestavovány v souladu s IAS/IFRS.¹⁰

Koncepční rámec tvoří teoretický základ a je společný pro všechny standardy IFRS. Jsou v něm uvedeny definice a zásady a jednotlivé standardy z těchto definic vycházejí. Dá se říci, že je určitou „ideovou základnou“, na které je založeno sestavování účetních výkazů a řešení problémů zakotvených v jednotlivých účetních standardech.

Koncepční rámec definuje:

1. uživatele účetní závěrky a jejich informační potřeby,

⁹ Krupová, L., Vašek, L., Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. VOX, 2005, ISBN 80-86324-44-3.

¹⁰ Kovanicová, D. a kol. Finanční účetnictví: Světový koncept. 4. vydání. Polygon, 2003. ISBN 80-7273-090-8.

2. cíl účetní závěrky,
3. základní předpoklady sestavení účetní závěrky,
4. kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
5. obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
6. koncepty oceňování,
7. pojetí a uchování kapitálu.¹¹

1. Uživatelé účetní závěrky a jejich informační potřeby

Koncepční rámec vymezuje jako hlavní uživatele účetních závěrek investory, zaměstnance, poskytovatele výpůjčního kapitálu, dodavatele a ostatní obchodní věřitele, zákazníky, vlády a jejich orgány a veřejnost. Tyto skupiny využívají účetní závěrku proto, aby uspokojily své odlišné informační potřeby.

Přestože účetní závěrky nemohou uspokojit všechny informační potřeby výše uvedených uživatelů, jsou potřeby, jež jsou všem uživatelům společné. I když investoři poskytují účetní jednotce rizikový kapitál, účetní závěrka, které splňuje jejich potřeby, také splňuje většinu informačních potřeb ostatních uživatelů, jež lze uspokojit informacemi účetní závěrky.

2. Cíl účetní závěrky

Jejím cílem a úkolem je širokému okruhu uživatelů poskytovat prostřednictvím účetní závěrky informace o:

- finanční pozici (financial position) – obsažena zejména v rozvaze,
- výkonnosti (performance) – obsaženy především ve výsledovce,
- změně ve finanční pozici (changes in financial position) – podkladem je výkaz cash flow a výkaz o změnách vlastního kapitálu.

3. Základní předpoklady účetní závěrky

V Koncepčním rámci jsou definovány dva základní předpoklady, které musí být splněny při sestavení účetní závěrky. Jedná se o:

- aktuální bázi,

¹¹ Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. vydání. Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1.

- předpoklad trvání účetní jednotky.

IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. V IAS 1 jsou dále doplněna obecná východiska o tyto předpoklady:

- periodicita vykazování,
- věrné a poctivé zobrazení skutečnosti (fair and true view).

4. Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Koncepční rámec vymezuje následující čtyři hlavní charakteristiky účetní závěrky:

- srozumitelnost,
- relevance,
- spolehlivost,
- srovnatelnost.

Dále ještě zobrazuje významnost, důvěryhodné zobrazení, obsah nad formou, nestrannost, opatrnost, úplnost a včasnost.

5. Obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky

Základní prvky jsou v Koncepčním rámci rozděleny do dvou skupin. První skupina se týká finanční pozice podniku, do které spadají základní prvky rozvahy (aktiva, závazky a vlastní kapitál) a druhá skupina je ve vztahu s finanční výkonností, která zahrnuje základní prvky výsledovky (výkonnost, výnosy a náklady).

6. Koncepty oceňování

Oceňovací báze, pro sestavení účetní závěrky, definované Koncepčním rámcem jsou následující:

- historické náklady (historical cost),
- běžná cena (current cost),
- realizovatelná hodnota (realisable value),
- současná hodnota (present value).

7. Pojetí a uchování kapitálu

Závěr Koncepčního rámce se zabývá pojetím kapitálu a jeho uchováním, které může být vyjádřeno:

- finančně,
- produkčně.

Koncepční rámec je více rozebrán v kapitole 3 (kapitola se zabývá analýzou České účetní legislativy se zaměřením na porovnání s Mezinárodními účetními standardy), kde je porovnán s českou účetní legislativou.

3 ANALÝZA ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY SE ZAMĚŘENÍM NA POROVNÁNÍ S MEZINÁRODNÍMI ÚČETNÍMI STANDARDY

3.1 Legislativní úprava účetnictví v České republice

Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upravováno soustavou předpisů a norem, které navazují na zákony. Ve svém komplexu tyto normy vytvářejí účetní systém.

Základním kamenem České účetní legislativy České republiky je **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), který zachycuje řadu prvků tvořících základ moderního účetnictví v tržním prostředí.

Dále je upravena zejména **Vyhláškou č. 500/2002 Sb.**, ve znění pozdějších předpisů, **Českými účetními standardy pro jednotlivé typy účetních jednotek** (dále jen České účetní standardy pro podnikatele) a **zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů**, v platném znění. Oblast účtování je upravena také dalším souborem vyhlášek (pro jednotlivé typy účetních jednotek) a předpisů.

Výše uvedený zákon je společný pro všechny účetní jednotky bez ohledu na to, zda jsou či nejsou podnikatelskými subjekty. Jeho novela, která je platná od 1. 1. 2004, zrušila jednoduché účetnictví a zavedla pojem „účetnictví“ (tím se myslí především podvojně účetnictví). Právnické a fyzické osoby, jež vyhovují definici účetní jednotky, vedou povinně účetnictví. V případě, že se ostatní nerozhodnou vést účetnictví, vedou daňovou evidenci.

Je důležité vzít v úvahu specifika různých typů účetních jednotek v prováděcích předpisech (ve vyhláškách a Českých účetních standardech), které jsou určeny jednotlivým typům účetních jednotek.

Ministerstvo financí vydalo vyhlášky pro následující skupiny účetních jednotek:

1. podnikatelé účtující v soustavě podvojněho účetnictví,
2. banky a jiné finanční instituce,
3. pojišťovny,
4. zdravotní pojišťovny,

5. účetní jednotky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví,
6. územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy, organizační složky státu,
7. neziskové organizace,
8. Fond národního majetku a Pozemkový fond ČR.¹²

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, stanovuje účetním jednotkám, které jsou podnikateli následující:

- působnost (vymezuje účetní jednotky, na něž se vztahuje),
- uspořádání a označování položek individuální (nekonsolidované) účetní závěrky,
- obsahové vymezení vybraných položek základních účetních výkazů (rozvahy a výkazu zisku a ztráty),
- obsahové vymezení přílohy,
- přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu,
- směrnou účtovou osnovu reprezentující závazný účetní model finančního účetnictví podnikatelů,
- přípustné účetní metody a jejich použití,
- uspořádání a označování položek konsolidované účetní závěrky, postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku a metody konsolidace.¹³

Podnikatelům, kteří účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jsou určeny České účetní standardy pro podnikatele (celkem 23 standardů).

^{12 a 13} Kovanicová, D. a kol. Abeceda účetních znalostí pro každého. 16. vydání. Polygon, 2006. ISBN 80-7273-130-0.

3.2 Základní povinnosti při vedení účetnictví

Tato kapitola se zabývá povinnostmi, které jsou neopomenutelné pro vedení účetnictví. Jsou zde porovnány dva body z Koncepčního rámce, které jsou porovnány s ČÚL, a to základní předpoklady a kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.

3.2.1 V České republice

Zákon o účetnictví stanoví celou řadu povinností a pravidel pro vedení účetnictví. Jsou zde dva základní nosné pilíře, kterými je předpoklad aktuální báze (princip) a předpoklad trvání podniku. Z těchto dvou předpokladů jsou odvíjeny další principy a účetní zásady.

Aktuální princip

Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, *do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí*, není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami, přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.¹⁴

Předpoklad trvání podniku

Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že *bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti* a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu je povinna uvést v příloze v účetní závěrce.¹⁵

¹⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 3, odst. 1

¹⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 7, odst. 3

Mezi další důležité zásady patří kvalitativní charakteristiky, které jsou uvedeny v zákoně o účetnictví v § 7, §8 a v §19. Informace, které jsou uvedeny v účetní závěrce, se posuzují **z hlediska významnosti** a musí být **spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné**.

Je-li informace úplná a včasná a podává-li pravdivý a věrný obraz účetnictví, považuje se za **spolehlivou**. Pokud je informace získána ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její získání, tak je **včasná**. V případě, že by se informace neuvedla nebo chybně uvedla, a to by ovlivnilo úsudek nebo rozhodování uživatelů, kteří tuto informaci využívají, pak se jedná o **významnou** informaci. Jestliže informace umožňuje jednoznačně určit obsah účetních případů a obsah účetních záznamů, tak je **srozumitelná**. **Srovnatelná** informace je taková, která vychází při zavádění účetních zásad z předpokladu nepřetržitého pokračování své činnosti.

Požadavky na věrné a poctivé vedení účetnictví

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala *věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví* a finanční situace účetní jednotky.¹⁶

Zobrazení je *věrné*, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá *skutečnému stavu*, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je *poctivé*, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení *věrnosti*. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá.¹⁷

Výjimka z tohoto pravidla je, že kdyby ovšem došlo v ojedinělých případech k tomu, aby použití účetních metod bylo neslučitelné s tím, aby byl podán věrný a poctivý obraz, tak účetní jednotka musí postupovat odchylně, aby tohoto obrazu bylo dosaženo.

Lze vyčíst i formulaci obsahu nad formou, poněvadž věrný a poctivý obraz má přednost před použitím účetních metod, které jsou stanoveny prováděcími právními předpisy.

¹⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 7, odst. 1

¹⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 7, odst. 2

Stálost metod

Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období *nesmí účetní jednotky změnit v následujícím období*. Účetní jednotky mohou uvedené uspořádání a označování změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodu změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou povinny uvést v příloze účetní závěrce.¹⁸

Zákaz kompenzace

Účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech a pasivech, jakož i o finančních prostředcích státního rozpočtu a finančních prostředcích rozpočtů územních samosprávných celků, nákladech a výnosech v účetních knihách a zobrazovat je v účetní závěrce *samostatně bez jejich vzájemného zúčtování*. Porušením vzájemného zúčtování nejsou případy upravené účetními metodami.¹⁹ Je-li informace získána ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její získání poté je včasná, ale tyto náklady nesmí převýšit přínosy plynoucí z této informace.

Bilanční kontinuita

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel. Účetnictví účetní jednotky je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala účetní případy, které v něm měla zaúčtovat. Účetnictví je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci. Účetnictví je srozumitelné, jestliže umožňuje jednotlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů a obsah účetních záznamů. Účetnictví je vedeno způsobem zaručujícím trvalost účetních

¹⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 7, odst. 4

¹⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 7, odst. 6

záznamů, jestliže účetní jednotka je schopna splnit povinnosti spojené s jejich úschovou a zpracováním po celou dobu, po níž jsou jí tímto zákonem uloženy.²⁰

3.2.2 IAS/IFRS

V Koncepčním rámci IAS/IFRS jsou uvedeny dva základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky:

Akruální báze

Účetní závěrka se sestavuje na akruální účetní bázi z důvodu, aby splnila svůj cíl. Při aplikaci akruální báze jsou výsledky transakcí a jiných událostí předmětem rozpoznání v období, kdy k nim dochází (jsou uvedeny v účetních knihách a vykázány v účetní závěrce v obdobích, s nimiž časově a věcně souvisí). Transakce je tedy důležité ve vztahu k obdobím časově rozlišovat (rozlišení výdajů a příjmů, tvorby dohadných položek a rezerv). Výsledek hospodaření zjištěný na akruální bázi je zobrazen jako rozdíl výnosů a nákladů a odráží výkonnost podniku v daném účetním období lépe než výsledek zjištěný na podkladě peněžní báze.

Předpoklad trvání účetní jednotky

Účetní závěrka vychází běžně z předpokladu, že podnik nadále existuje a že bude pokračovat ve své činnosti i v blízké budoucnosti. Dá se tudíž předpokládat, že účetní jednotka ani nemá v úmyslu, ani není nucena likvidovat nebo radikálně zúžit rozsah svých operací, pokud takový záměr nebo potřeba existují, musí být výkazy zpracovány na odlišné bázi a tato báze musí být zveřejněna.

Čtyři hlavní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, které vymezuje Koncepční rámec, jsou:

²⁰ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 8

Srozumitelnost

Je dána snadnou prezentací účetní informace pro uživatele, které mají být vykazovány bez zbytečných složitostí a v jasné struktuře. Neznamená to ovšem, že by významné, ale pro některé uživatele těžko srozumitelné informace měly být vyňaty.

Relevance

Relevance je vnitřní schopnost účetní informace, která umožňuje uživateli hodnotit minulé i současné události a predikovat jejich budoucí vývoj, tak aby mohl přijímat užitečná ekonomická rozhodnutí. Informace je **významná**, jestliže by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo tato ekonomická rozhodnutí ovlivnit. (Významnost informace se v jednotlivém případě posuzuje podle výše vykazované položky popř. podle míry odhadované chyby vzniklé při rozhodování v důsledku opominutí či zamlčení informace). Včasností se rozumí taková pohotovost informace, která je schopna ovlivnit rozhodnutí uživatele.²¹

Spolehlivost

Aby byly informace užitečné, musí být také spolehlivé. Informace jsou spolehlivé, když neobsahují závažnou chybu či zkreslení a představují věrně to, co mají vyjadřovat. Informace mohou být relevantní, ale svou podstatou tak nespolehlivé, že jejich vyjádření v účetních výkazech může být až zavádějící. Pokud je například oprávněnost výše náhrady z titulu pojistné události sporná, nemusí být vhodné a správné vykazovat celkovou (velmi nejistou) vyšší pohledávky v rozvaze. U takové pohledávky je třeba zveřejnit její odhadnutou výši a okolnosti jejího vzniku v komentáři k účetním výkazům. Podstatnými atributy spolehlivosti je důvěryhodnost, přednost obsahu před formou, nestrannost, opatrnost a úplnost.²²

Důvěryhodné zobrazení musí pravdivě a věrně zobrazovat všechny ostatní události a transakce. V případě, že mají informace věrohodně znázorňovat operace a ostatní skutečnosti, je důležité, aby se bral v potaz ekonomický **obsah** a nikoliv jejich právní **forma**. Aby mohla být účetní informace uložená v účetních výkazech spolehlivá,

²¹ Adámková, D. Účetnictví podle Mezinárodních účetních standardů. VŠE Praha, 2003. ISBN 80-213-1034-0.

²² Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. vydání. Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1.

musí být **nestranná**, tj. nezkršená. **Opatrnost** vyjadřuje obezřetnost, kterou je důležité použít při vykazování nejistých událostí, při kterém aktiva nebo výnosy nejsou nadhodnoceny a závazky nebo náklady podhodnoceny. Informace účetní závěrky musí být **úplné**, což znamená komplexní, ale v míře nepřekračující určité hranice vymezené materiálností a náklady potřebnými na jejich získání.

Srovnatelnost

Uživatelé potřebují porovnávat účetní výkazy téhož podniku v časovém vývoji. Potřebují provádět a analyzovat trendy vývoje. Účetní výkazy obsahují tytéž informace i za předchozí účetní období, aby mohli uživatelé porovnávat finanční pozici téhož podniku v čase.

3.2.3 Porovnání

V zákoně o účetnictví i v Koncepčním rámci je uvedeno několik zásad, kterými se účetní jednotky musí řídit (při vedení účetnictví). Účetní závěrka samozřejmě musí být obrazem těchto zásad. Dále zde jsou uvedené kvalitativní charakteristiky účetní závěrky. Rozdílnost Koncepčního rámce a ČÚL nelze přehlédnout, neboť Koncepční rámec je ucelenější a více propracovanější.

V Koncepčním rámci jsou vytyčeny dva základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky (akruální princip a předpoklad trvání účetní jednotky) a v ČÚL je také uveden akruální princip a předpoklad trvání podniku.

Mezi styčné body obou systémů patří účtovat a vykazovat účetní závěrku tak, aby se zachovala srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost účetních informací. Vyžadování **srozumitelnosti** je v ČÚL pro určení obsahů účetních případů a záznamů, naproti tomu v IAS/IFRS poté pro celou účetní závěrku.

Významnost, která je podkladem relevance v Koncepčním rámci, můžeme najít i v ČÚL, avšak samotná relevance se v ČÚL neřeší, ale významnost řeší v podstatě stejným způsobem.

ČÚL bere informaci za spolehlivou, pokud je úplná a včasná a podává-li pravdivý a věrný obraz účetnictví. Na rozdíl v IAS/IFRS jsou informace spolehlivé, pokud neobsahují závažnou chybu či zkršení a představují věrně to, co mají

vyjadřovat a poté ještě, aby byla informace spolehlivá, musí splňovat důvěryhodnost, obsah nad formou, nestrannost, opatrnost a úplnost. Účetní jednotky jsou dále povinny podle Zákona o účetnictví splňovat ještě následující kvalitativní požadavky, a to správnost, úplnost, průkaznost, srozumitelnost, přehlednost a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

3.3 Koncepční rámec

V následujících podkapitolách jsou uvedeny čtyři body z Koncepčního rámce, které jsou porovnány s ČÚL, a to uživatelé účetních závěrek a jejich informační potřeby, dále cíl účetní závěrky, obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky a pojetí a uchování kapitálu. Porovnání konceptů oceňování mezi ČÚL a IAS/IFRS je rozebráno v kapitole 3.4.

3.3.1 V České republice

Uživatelé účetních závěrek a jejich informační potřeby

V ČÚL není seznam uživatelů vůbec uveden.

Cíl účetní závěrky

Cíl účetní závěrky je v ČÚL je nepřímo zahrnut požadavkem v Zákoně o účetnictví, který také určuje obsah výroční zprávy.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.²³

Účetní jednotky jsou povinny vyhotovit výroční zprávu, jejímž účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení.²⁴

²³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 7, odst. 1

²⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 21, odst. 1

Obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky

V ČÚL není vůbec zmíněná definice aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů či výnosů. Ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. je určeno obsahové vymezení některých položek účetní závěrky.

Pojetí a uchování kapitálu

Zákon o účetnictví ani České účetní standardy se nezabývají pojetím a uchováním kapitálu. V českých předpisech je toto téma označováno pod pojmem uchování majetkové (podnikové) struktury, kterou se zabývá zákon č. 182/2006 Sb. (insolvenční zákon).

3.3.2 IAS/IFRS

Uživatelé účetních závěrek a jejich informační potřeby²⁵:

- **Investoři**

Ti, kteří poskytují rizikový kapitál, a jejich poradci zkoumají riziko spojené s jejich investicemi a rentabilitu, kterou investice poskytují. Potřebné informace, které by jim pomohly rozhodnout, zda mají nakupovat nebo prodávat. Akcionáři se také zajímají o informace, které jim umožňují zjistit, zda je účetní jednotka schopna platit dividendy.

- **Zaměstnanci**

Zaměstnanci a jejich zástupci mají zájem o informace o stabilitě a ziskovosti svých zaměstnanců. Mají také zájem o informace, které jim umožňují zhodnotit schopnost účetní jednotky poskytovat odměny, penzijní požitky a pracovní příležitosti.

- **Poskytovatelé výpůjčního kapitálu**

Mají zájem o informace, které jim umožní zjistit, zda jejich půjčky a s nimi spojené úroky budou včas splaceny.

²⁵ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005. Svaz účetních, 2005. ISBN 1-904230-79-2.

- **Dodavatelé a jiní obchodní věřitelé**

Dodavatelé mají zájem o informace, které jim umožní zjistit, zda jejich pohledávky budou včas uhrazeny. Obchodní věřitelé se budou pravděpodobně zajímat o účetní jednotku z hlediska kratšího časového horizontu než poskytovatelé výpůjčního kapitálu, pokud nejsou závislí na další činnosti účetní jednotky jako svého významného zákazníka.

- **Zákazníci**

Zákazníci mají zájem o informace týkající se budoucí činnosti účetní jednotky, obzvláště pokud mají s účetní jednotkou dlouhodobý vztah nebo jsou na její činnosti závislí.

- **Vlády a jejich orgány**

Zajímají se o alokaci ekonomických zdrojů, a tedy o činnost účetních jednotek. Informace vyžadují také proto, aby mohly regulovat činnost účetních jednotek, určovat daňové politiky, a jako podklad pro zjišťování národního důchodu a podobné statistické informace.

- **Veřejnost**

Účetní jednotky ovlivňují jedince různými způsoby. Mohou například různými způsoby přispívat k rozvoji místní ekonomiky, a to včetně lidí, které zaměstnávají, a včetně místních dodavatelů, kterým poskytují všestrannou podporu. Informace účetní závěrky mohou pomoci veřejnosti tím, že poskytují informace o trendech a vývojových tendencích v prosperitě účetní jednotky a o rozsahu jejích aktivit.

Cíl účetní závěrky

Informace, které poskytuje účetní závěrka širokému okruhu uživatelů, jsou důležité z hlediska ekonomických rozhodnutí. Jedná se o informace o:

- **finanční pozici** (obsažena zejména v rozvaze) – pomáhají zjistit, jaké budou budoucí potřeby cizích zdrojů a zároveň i jak bude podnik dobrý v jejich získávání. Lze též předpovědět, jaký bude budoucí vývoj zisku a peněžních toků.

- **výkonnosti** a ziskovosti se využívají k odhadnutí možného vývoje struktury a velikosti zdrojů, které bude podnik využívat v budoucnu. Důležité jsou zejména informace o kolísání výkonnosti. Tyto informace jsou obsaženy zejména ve výsledovce.
- **změně ve finanční pozici** (podkladem je výkaz cash flow a výkaz o změnách vlastního kapitálu) umožňují uživateli rozebrat schopnost podniku vytvářet peníze a ohodnotit jeho potřeby při využití těchto peněžních toků.

Obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky

Základní prvky účetní závěrky podle IAS/IFRS rozděleny do dvou skupin²⁶:

1. finanční pozice podniku:

- **aktiva** – zdroj, kontrolovaný společností, který je výsledkem minulých událostí, a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro společnost. Aktivum musí být spolehlivě ocenitelné.
- **závazky** – je současná povinnost společnosti, která vznikla jako důsledek minulých událostí a od jeho vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí společnosti ekonomický prospěch.
- **vlastní kapitál** – je zbytková část aktiv po odečtení všech závazků společnosti.

2. finanční výkonnost:

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

²⁶ Krupová, L., Vašek, L., Černý, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3.

- **výnosy** – jsou zvýšením ekonomického prospěchu, které se projeví buď zvýšením aktiv, nebo snížením závazků, a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků.

Pojetí a uchování kapitálu

Koncepční rámec určuje dvě pojetí uchování kapitálu:

- **finanční pojetí** – v tomto pojetí zisk představuje zvýšení nominálního peněžního kapitálu za období,
- **produkční pojetí** – v produkčním pojetí je zisku dosaženo v případě, že produkční kapacita na konci období převyšuje produkční kapacitu na začátku daného období.

Výběr vhodného pojetí kapitálu závisí na potřebách uživatelů účetních výkazů. V případě, že se uživatelé zajímají o uchování nominální peněžní hodnoty kapitálu či o výši kupní síly, je aplikováno finanční pojetí, ale pokud ovšem uživatelé preferují uchování produkční schopnosti podniku, má být uplatňováno pojetí produkční.

3.3.3 Porovnání

Na rozdíl od IFRS nejsou v ČÚL přímo uvedeny uživatelé účetních závěrek. Co se týká cíle účetní závěrky, tak je nepřímo zahrnut požadavek v Zákoně o účetnictví, který určuje obsah výroční zprávy. V IFRS poskytuje účetní závěrka informace uživatelům o finanční situaci, výkonnosti a o změně ve finanční pozici.

V obsahu a způsobu rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky, se liší ČÚL od IFRS, neboť v Koncepčním rámci jsou základní prvky rozděleny do dvou skupin a v každé skupině je jednotlivý prvek samostatně definován, ale v ČÚL vůbec žádná definice není.

V Koncepčním rámci je vymezeno finanční a produkční pojetí kapitálu, ale Zákon o účetnictví ani České účetní standardy se pojetím a uchováním kapitálu nezabývají.

3.4 Oceňovací základny

3.4.1 V České republice

Zákon o účetnictví definuje oceňovací báze, které se používají v českém účetnictví, a vymezuje jejich použití. Oceňovací báze jsou pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady, jmenovitá hodnota, reálná hodnota a prodejní cena.

Ve shodě s obecně uznávanými pravidly také určuje požadavek rozlišovat mezi oceněním provedeným:

1. k okamžiku uskutečnění účetního případu (ke dni vzniku aktiva/závazku),
2. ke konci rozvahového dne (pro účely sestavení účetní závěrky).

1. K okamžiku uskutečnění účetního případu

- a) **Pořizovací cena** - za tuto cenu byl majetek získán včetně nákladů, které s jeho pořízením souvisejí. Pořizovací cena se používá u nakoupeného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, nakoupených zásob, podílů, cenných papírů a derivátů, pohledávek nabytých za úplatou či vkladem a u závazků v případě jejich převzetí.
- b) **Reprodukční pořizovací cena** – cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Používá se u majetku bezúplatně nabytého nebo u majetku vlastní výroby, pokud se jeho vlastní náklady nemohou zjistit.
- c) **Vlastní náklady** – přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti. Používá se u majetku, který je pořízen vlastní výrobou (dlouhodobý i krátkodobý) a u příchovků zvířat.
- d) **Jmenovitá hodnota** – v případě cenin a peněžních prostředků vyznačuje peněžní částku trvale přiřazenou určité složce majetku, a to se záměrem tento majetek popsat nebo identifikovat. Jmenovitou hodnotou se oceňují peněžní prostředky, ceniny, pohledávky při vzniku a závazky.

2. Ke konci rozvahového dne

- a) **Reálná hodnota** - buď je tržní hodnotou (obchoduje-li se na veřejném trhu), nebo je určena kvalifikovaným odhadem či posudkem znalce, popř. dalším dovoleným způsobem podle zvláštních právních předpisů, nelze-li postupovat některým z předcházejících způsobů. Reálnou hodnotou se oceňují cenné papíry (vyjma cenných papírů držených do splatnosti), deriváty, pohledávky, které jsou určeny k obchodování.
- b) **Pořizovací cena, vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cena** – v případě, že nelze objektivně určit reálnou hodnotu žádným způsobem, tak se použije na ocenění, jedna z výše uvedených cen.

Na bázi **historické ceny** jsou založeny pořizovací cena, vlastní náklady a jmenovitá hodnota a historická cena je východiskem pro ocenění aktiv a závazků v českém účetnictví. Na druhé straně reprodukční pořizovací cena, reálná hodnota a prodejní cena představují běžné hodnoty. České účetní předpisy pro oceňování nedovolují jako oceňovací bázi **současnou hodnotu**.

3.4.2 IAS/IFRS

Oceňovací báze, pro sestavení účetní závěrky, které uvádí Koncepční rámec:²⁷

- a) **Historické náklady (historical cost)**. Aktiva jsou účtována v částce zaplacených peněz nebo peněžních ekvivalentů, nebo ve fair value majetku použitého k jeho pořízení v době jeho pořízení. Závazky jsou účtovány v částkách „přínosu“, který byl získán při směně za závazek nebo v některých případech (např. daně ze zisku) v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které jsou potřeba na zaplacení závazku za standardních okolností.
- b) **Běžná (reprodukční) cena (current cost)**. Aktiva jsou vykazována v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo nutno zaplatit, pokud by stejné

²⁷ Krupová, L., Vašek, L., Černý, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3.

nebo ekvivalentní aktivum bylo pořizováno v současnosti. Závazky jsou vykazovány v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo zapotřebí k vypořádání závazku v současnosti.

- c) **Realizovatelná hodnota (realisable value).** Aktiva jsou vykazována v částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla obdržena při prodeji aktiva za obvyklých podmínek. Závazky jsou vykazovány v částce potřebné na jejich úhradu, tj. nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, kterou je třeba zaplatit, aby byly závazky vypořádány za standardních okolností.
- d) **Současná hodnota (present value).** Aktiva jsou vykazována v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které jsou od dané položky očekávány za standardních okolností. Závazky jsou vykazovány v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, které jsou zapotřebí k vypořádání závazků za standardních okolností.

Koncepční rámec nedává přednost některé z oceňovacích základů, ale nejčastější oceňovací bázi jsou historické náklady. Obvykle se kombinují s jinými oceněními.

Koncepční rámec nedefinuje model **fair value** a není uveden ani v samostatném standardu, ale ocenění ve fair value je však používáno v jednotlivých standardech. Z tohoto důvodu je zde fair value zařazeno.

Fair value je částka, za kterou může být směněno aktivum, vypořádán závazek nebo směněn nástroj vlastního kapitálu mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek.²⁸ Za fair value je nejčastěji považována tržní cena, ale nejedná se však o konkrétní tržní cenu. Předpokládá se, že fair value není cenou konkrétní uskutečněné transakce, ale jedná se o cenu, která by mohla být na trhu sjednána mezi svobodně, bez nátlaku se rozhodujícími uživateli. Pokud pro daný majetek existuje **aktivní trh**, tak je to nejlepší možné zjištění fair value. Aktivní trh je místo, kde informace o cenách jsou veřejně známé, položky, se kterými se obchoduje, jsou stejnorodé a je možno kdykoliv najít kupující a prodávající.

²⁸ Krupová, L., Vašek, L., Černý, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3.

3.4.3 Porovnání

V ČR je rozlišováno, zda se oceňují aktiva nebo závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu či ke konci rozvahového dne. Toto rozdělení oceňování v IFRS chybí.

ČÚL i Koncepční rámec používají podobné oceňovací báze. Jedna z forem oceňování aktiv a závazků, podle IAS/IFRS, je pomocí historických nákladů. V ČR tomuto způsobu ocenění odpovídá ocenění majetku a závazků prostřednictvím pořizovací ceny, vlastních nákladů a jmenovité hodnoty. Mezi další ocenění, které používá IAS/IFRS je běžná cena, které v ČR odpovídá reprodukční pořizovací cena, reálná hodnota a prodejní cena.

V případě realizovatelné ceny podle IAS/IFRS (používá se např. u ocenění zásob) tento způsob odpovídá účtování zásob v ČR v případě, že jejich prodejní cena, která je snižena o náklady spojené s prodejem, je nižší než cena, jenž je použita pro jejich ocenění v účetnictví (účetní jednotka tuto událost zjistí při inventarizaci).

V českých účetních předpisech pro oceňování není dovolena jako oceňovací báze současná hodnota. V tomto bodě se ČÚL liší od IAS, neboť jedna z oceňovacích bází v IAS je právě současná hodnota (kdy aktiva se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které se očekávají, že poplynou z dané položky majetku).

Určité položky aktiv a závazků jsou v českém účetnictví ve shodě s vývojem IAS, neboť oceňují reálnou hodnotou.

Fair value se používá i v českých účetních předpisech, kde je označována jako „reálná hodnota“, avšak v nich chybí obecná charakteristika tohoto oceňovacího přístupu.

4 PŘECHOD ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY NA MEZINÁRODNÍ ÚČETNICTVÍ

Světová ekonomika již řadu desetiletí odbourává národní hranice, což má za následek, že neustálé odstraňování těchto hranic vede k rozvíjející se globalizaci, která na první místo staví požadavek o mezinárodní harmonizaci účetnictví.

ČR se k mezinárodní harmonizaci připojila do určité míry účetní legislativou platnou od roku 1993, neboť Zákon o účetnictví obdržel platný certifikát, že není v rozporu s IV. direktivou EU. V roce 2002 vstoupila v platnost novela Zákona o účetnictví, která reaguje na mezinárodní vývoj účetnictví a vliv IAS/IFRS. Od 1. 1. 2002 byla možnost, aby účetní jednotky mohly poskytovat informace, které mohly být sestaveny podle Mezinárodních účetní standardů nebo jiných zásad, které byly mezinárodně uznávány.

Uplatnění souboru standardů IFRS vyžaduje Evropská Unie pro společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry, tyto společnosti jsou od roku 2005 povinny sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.²⁹

V roce 2004 vstoupil v platnost odst. 9 § 19 a § 23a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství. Regulovaným trhem se v České republice pro účely tohoto zákona rozumí veřejný trh podle zvláštního právního předpisu.³⁰

²⁹ Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. vydání. Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1.

³⁰ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 19, odst. 9

Použití Mezinárodních účetních standardů v konsolidaci § 23a

(1) Konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.

(2) Konsolidující účetní jednotky neuvedené v odstavci 1 mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy použít Mezinárodní účetní standardy podle odstavce (1).³¹

Účetní jednotky v České republice, které mají povinnost sestavovat konsolidované účetní závěrky podle IFRS, musí vést účetnictví jak podle českých předpisů, tak podle IFRS. Je to z důvodu, že na ČÚL mají vliv daně.

Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, pro účely tohoto zákona použije k zjištění výsledku hospodaření zvláštní právní předpis.³²

Poplatník uvedený v § 19 odst. 9 Zákona o Účetnictví v průběhu roku účtuje v souladu se zákonem o účetnictví podle IAS/IFRS. Ovšem pro daňové účely však musí zjistit a vykázat výsledek hospodaření před zdaněním podle českých účetních předpisů.

Poslední dobou je více aktuální téma malých a středních podniků (SME), protože většina podniků je velikosti malé a střední. Dá se říci, že existují odlišné reakce pro aplikaci IFRS na malé a střední podniky. Jak by ovšem měly vypadat IFRS pro SME, zůstává otázkou. V první řadě by měly být co nejjednodušší, protože pokud by pro SME platily v plném rozsahu, byly pro ně mnohem náročnější. V každém případě IFRS pro SME jsou výhodné, neboť podniky se můžou srovnávat s ostatními zahraničními podniky.

³¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 23a

³² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů §23 odst. 2

5 METODIKA PRÁCE

Cílem této diplomové práce je vymezit základní principy Mezinárodních účetních standardů, porovnat je s účetní legislativou ČR a analýza vstupu Mezinárodních účetních standardů do českého prostředí.

V první části práce jsou vymezeny především Mezinárodní účetní standardy a jejich základní principy. Dále se jedná hlavně o legislativní úpravu účetnictví v České republice, základní povinnosti při vedení v účetnictví, Koncepční rámec a oceňovací základny. Tyto body jsou rozebrány a je provedeno porovnání mezi ČÚL a IAS/IFRS. Čtvrtá kapitola se zabývá přechodem Mezinárodních účetních standardů do českého prostředí.

Druhá část práce se věnuje konkrétněji analýze českého účetnictví ve vztahu s Mezinárodními účetními standardy. Větší české společnosti začaly již sestavovat své účetní závěrky dle Mezinárodních účetních standardů – IFRS a je předpokladem, že tento trend se bude i nadále rozrůstat, proto tato diplomová práce ukazuje, v čem se liší české účetnictví od mezinárodního účetnictví a na co by si podniky měly dát pozor. Podrobněji je rozebrán IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 17 – Leasingy.

Vybrala jsem si tyto standardy, neboť se domnívám, že do této problematiky mají co mluvit. IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky je podle mého jeden z důležitých standardů, neboť uveřejnění účetní závěrky podniku ukáže, jak je na tom firma hned z několika hledisek. Příkladem je informovanost o finanční situaci podniku, o stavu a struktuře majetku firmy nebo o výsledku hospodaření za určité časové období. Převod české účetní závěrky na účetní závěrku dle IFRS je záležitostí složitou a zdoluhavou a její sestavování není pro podnik nijak lehké, proto je důležité, aby byly firmy informovány např. o výkazech, které budou sestavovat v případě, že budou vykazovat dle IFRS.

Po standardu IAS 1 je v práci rozebrán IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a následně IAS 17 – Leasingy. Tyto dva standardy jsou rozebrány záměrně z důvodu, že většina firem se s otázkou leasingu již někdy za dobu trvání svého podniku setkala nebo se dá předpokládat, že se s ním setká. Dlouhodobý majetek je významnou položkou, která by neměla být v účetnictví ani trochu opomenutá, proto je zvláště zajímavé, jak se

na danou problematiku dívá každé účetnictví z jiného pohledu. Je zde také mezi IAS/IFRS a českým účetnictvím porovnáno, jak se oceňují pozemky, budovy a zařízení.

Nakonec druhé části diplomové práce je ukázána účetní závěrka v souladu s IAS/IFRS. Závěrem shrnuji shromážděné údaje, především z předchozí části, provádím jejich analýzu a snažím se vyvodit obecně platné soudy o harmonizaci České účetní legislativy na mezinárodní účetnictví.

Údaje, jak může vypadat účetní závěrka dle IFRS a jiné informace mi poskytl podnik XYZ, a. s. Tento podnik si přál, aby v této diplomové práci nebyl konkrétně uveden.

6 ANALÝZA ČESKÉHO ÚČETNICTVÍ S KONKRÉTNÍMI IAS/IFRS

V této kapitole je porovnávána ČÚL ve vztahu s konkrétními Mezinárodními účetními standardy a nakonec je ukázáno, jak může vypadat účetní závěrka v souladu s IFRS u daného podniku, který je účetní závěrku povinen sestavovat dle IFRS.

6.1 Charakteristika podniku

Společnost XYZ, a. s. je kapitálová společnost, která je emitentem veřejně obchodovatelných cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. Podnik XYZ, a. s. je povinen sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy.

V roce 1990 byla firma založena jako jedna z forem prvních realitních firem moderního typu. V roce 1993 byla společnost transformována na akciovou společnost. Cílem bylo vytvořit firmu, která bude poskytovat služby vysoké kvality a pružně reagovat na požadavky zákazníka v nových společenských a ekonomických podmínkách. Společnost se zaměřila na pronájem vlastních nemovitostí a služby s tím související. V roce 1996 dosáhla firma výrazného zvýšení celkového obratu, čímž byl potvrzen pravidelný růst podniku.

Vyšší management firmy pracuje od založení společnosti ve stejném složení. Právě to umožňuje v současné době využít v praxi veškeré získané zkušenosti spojené s postupným rozvojem firmy a s překonáváním jejích vývojových etap. Současně je tak zajištěn kompaktní a jednotný směr, který firma vyznává od počátku vzniku jako svou základní filozofii. To je především flexibilita, pružnost vůči přáním zákazníka a vysoká kvalita poskytovaných služeb.

Střední management firmy je tvořen skupinou mladých lidí do 35 let. Mezi nimi uplatňuje vedení samostatné řešení úkolů a vysoký stupeň přidělené zodpovědnosti. Odváděné pracovní výsledky spolu s pracovní loajalitou k firmě, jsou potvrzením správné filozofie společnosti i v personální oblasti.

Předmětem podnikání jsou především:

- pronájem vlastních nemovitostí,
- komplexní servis v oblasti realitní kanceláře,
- služby související s pronájmem nemovitostí,
- prodej.

Společnost spolupracovala s tuzemskými i s nadnárodními stavebními společnostmi. Firma pracovala ve své historii pro významné klienty v České republice.

6.2 Analýza českého účetnictví ve vztahu s Mezinárodními účetními standardy

V kapitole 6.2 se budou porovnávat IAS/IFRS s českým účetnictvím. Jedná se o konkrétní IAS 1, IAS 16.

6.2.1 Účetní závěrka

Tato kapitola uvádí rozdíly, jaké jsou mezi účetní závěrkou podle IAS/IFRS (IAS 1) a účetní závěrkou podle českého účetnictví.

6.2.1.1 Podle českého účetnictví

Podle českého účetnictví jsou podniky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Lze ji sestavit v plném či zjednodušeném rozsahu. Zjednodušenou účetní závěrku mohou sestavovat takové účetní jednotky, které nemusí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, ovšem s výjimkou akciových společností, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Účetní jednotky jsou povinny sestavovat účetní závěrku řádnou, případně mimořádnou nebo mezitímní, kromě toho sestavují i konsolidovanou účetní závěrku.

K poslednímu dni účetního období sestavují účetní jednotky účetní závěrku jako řádnou, v ostatních případech uzavírání účetních knih jako mimořádnou. K jinému

okamžiku než ke konci rozvahového dne se sestavuje mezitímní účetní závěrka, při které se neuzavírají účetní knihy a provádí se inventarizace, která se například týká snížení hodnoty majetku.

Účetní závěrka tvoří:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha.

Účetní závěrka musí obsahovat:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky,
- identifikační číslo,
- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání nebo účel, pro který byla zřízena,
- rozvahový den,
- okamžik sestavení účetní závěrky.

Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

V českém účetnictví je přesně definováno, jakou mají mít účetní výkazy podobu. Pro rozvahu i výkaz zisku i ztráty existují dané formuláře a je určeno, jaké položky mají obsahovat (viz příloha č. 2 a příloha č. 3). Výkaz zisku a ztráty se může sestavit buď v druhovém členění, nebo účelovém členění. V českém prostředí spíše převládá **druhové členění**. V případě, že se účetní jednotka rozhodne sestavit výkaz zisku a ztráty podle účelového členění, poté je povinna zveřejnit v příloze i druhové členění.

Příloha k účetním výkazům zejména obsahuje všeobecné informace o účetní jednotce, informace o účetních zásadách, metodách, oceňování a způsobech odpisování, doplňující informace k rozvaze a k výkazu zisku a ztráty, informace o propojených osobách (o fyzických či právnických osobách, jež mají podstatný či rozhodující vliv s uvedením výše vkladu v procentech), informace o půjčkách a úvěrech (úrokové sazby), další informace (např. průměrný přepočtený počet zaměstnanců, atd.).

Cílem přílohy je dokreslit a zpřesnit údaje vykázané v rozvaze a ve výsledovce. Údaje by měly být především významné, užitečné, spolehlivé a srozumitelné.

6.2.1.2 IAS 1 - Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Účetní výkazy sestavené podle IFRS jsou založeny na aktuální bázi a na principu neomezeného trvání podniku účetní jednotky. Sestavování a zveřejňování účetní závěrky se zabývá IAS 1, ovšem k sestavení výkazu cash flow je důležité použít IAS 7.

Cílem tohoto standardu je stanovit základnu pro předkládání standardní účetní závěrky, aby se zajistila srovnatelnost jak mezi účetními závěrkami podniku za předchozí období, tak mezi účetními závěrkami jiných podniků.

Účetní závěrku upravuje:

- Koncepční rámec IAS/IFRS,
- IAS1: Prezentace účetní závěrky,
- IFRS 1: První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Úplná účetní závěrka dle IAS/IFRS obsahuje:

- rozvahu,
- výkaz zisků a ztráty (výsledovku),
- přehled upravující změny ve vlastním kapitálu (veškeré změny, nebo pouze změny způsobené v důsledku transakcí s vlastníky),
- přehled o peněžních tocích,
- přílohu vysvětlující účetní pravidla a další komentáře.³³

K tomuto složení mohou podniky dále zveřejňovat:

- výsledky finanční analýzy, např. stupeň zadluženosti a zdroje financování podniku,
- hlavní vlivy na výkonnost podniku,

³³ Hinke, J. Účetnictví podle IAS/IFRS. Alfa Publishing, 2006. s 14-15 ISBN 80-86851-49-4.

- údaje nevykázané ve výkazech v souladu s IAS/IFRS.

IAS 1 požaduje, aby účetní závěrka byla předkládána minimálně jedenkrát ročně. V účetní závěrce musí být jasně definován název vykazující účetní jednotky, nebo jiné způsoby její identifikace, a to včetně jakýchkoli změn, které nastaly oproti předchozímu rozvahovému dni. Je důležité zmínit, zda se jedná pouze o účetní závěrku za jednu účetní jednotku či za skupinu účetních jednotek. Nesmí se též zapomenout uvést, v jaké měně je účetní závěrka prezentována a také uvést úroveň zaokrouhlení, která se používá v účetní závěrce (např. vykazujeme v mil. Kč).

Standard neurčuje, jaký formát rozvahy mají účetní jednotky užívat. Záleží pouze na účetní jednotce, jaký zvolí formát rozvahy (horizontální či vertikální). Může si i do jisté míry vybrat podrobnost jednotlivých položek samostatně zveřejňovaných. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví stanovují, které položky mají být minimálně uvedeny v účetní závěrce.

Účetní jednotka musí v **rozvaze zveřejnit minimálně následující položky:**

- pozemky, budovy a zařízení,
- investice do nemovitostí,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice zaúčtované 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 přiřaditelné držitelům kapitálu mateřské společnosti.³⁴

Účetní jednotka zveřejní buď v rozvaze či v příloze (komentáři) podrobnější strukturu aktiv a pasiv, jejíž zveřejnění požadují IFRS zabývající se jednotlivými oblastmi, například IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 2 – Zásoby atd.

Minimálně požadované položky, které musí **výsledovka obsahovat**, jsou:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíl na zisku či ztrátě z přidružených podniků a společných podniků účtovaných v ekvivalenci,
- zisky či ztráty před zdaněním plynoucí z vyřazení aktiv či vypořádání závazků přiřaditelných ukončovaným činnostem,
- náklady na daň z příjmů, a
- zisk či ztrátu za období se samostatným vykázáním
 - zisku či ztráty připadající na menšinové podíly, a
 - zisku či ztráty připadající držitelům kapitálu mateřské společnosti.³⁵

V IAS 1 se nevykazují mimořádné výnosy a mimořádné náklady (jsou klasifikovány jako ostatní provozní výnosy či ostatní provozní náklady), na rozdíl od českých předpisů. Podnik zveřejní analýzu nákladů při použití klasifikace založené buď **na druhu nákladů**, nebo **na jejich účelu (funkci) v podniku**.

Společnost také musí zveřejnit **výkaz změny vlastního kapitálu**, který obsahuje čistý zisk nebo ztrátu za období, každou položku zisků a ztrát, nákladů a výnosů, jenž byla v souladu se zněním ostatních standardů zaúčtována přímo do vlastního kapitálu a součet těchto položek a kumulativní efekt změn v účetních politikách a oprav zásadních chyb v souladu se základním řešením IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za

³⁴ Strouhal, J. Účetní závěrka 2008. ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-385-0.

³⁵ Strouhal, J. Účetní závěrka 2008. ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-385-0.

období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech. Další součástí účetní závěrky je **výkaz cash flow**, který se sestavuje v souladu s IAS 7 – Výkazy peněžních toků.

Příloha (komentář) k účetním výkazům zveřejňuje informace o základních bodech přípravy účetních výkazů a specifických účetních politikách, o požadovaných Mezinárodních standardech účetního výkaznictví, pokud nejsou zveřejněny v jiných účetních výkazech, dále poskytuje informace, jež nejsou zveřejněny v ostatních výkazech, a které jsou nezbytné pro věrný obraz činnosti společnosti. V příloze se nalezne, zda účetní závěrka je v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, jaké jsou oceňovací a měřicí základny, informace k jednotlivým položkám účetních výkazů v pořadí, v jakém jsou uvedeny v příslušných výkazech. Jelikož výkazy dle IAS/IFRS jsou většinou stručnější, mají i volnější charakter, o to podrobnější by měla být příloha k účetní závěrce.

Podnik, jehož účetní závěrka je v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, tuto skutečnost zveřejní. Účetní závěrka nemůže být označena za shodnou s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, pokud není v souladu s veškerými požadavky všech platných standardů a všech platných interpretací Stálého interpretačního výboru (SIC).

6.2.1.3 Porovnání

Zásady, podle kterých je sestavena účetní závěrka, jsou v obou případech (ČR i IAS) totožné. Účetní závěrka musí věrně zobrazovat majetkovou strukturu a finanční situaci podniku.

Je patrné, že IAS nemají závazné vzory pro výkazy finančního účetnictví a ani nepředepisují pořadí vykazovaných položek. Ve standardu je pouze stanoveno, jaké položky mají být minimálně použity ve výkazech (ostatní údaje mohou být zapsány do komentáře k danému výkazu). Taková volba v ČÚL není, zde je přesně určeno, jakou podobu mají výkazy v účetní závěrce mít. Informace v příloze jsou mnohem více obsáhlejší v IAS/IFRS, než jsou v českém účetnictví.

České účetní jednotky dělí ve výkazu zisku a ztráty náklady a výnosy spíše podle druhového členění. U výkazu zisku a ztrát sestaveném dle IFRS je možné si

vybrat, zda podle funkce či druhu. Více se využívá účelové členění, menším podnikům je doporučováno spíše druhové členění, protože se jedná o jednodušší variantu.

Mezi IFRS a českým účetnictvím je především rozdíl v obsahu účetní závěrky. V českém účetnictví není nutné (nýbrž je dobrovolné) přikládat přehled upravující změny ve vlastním kapitálu a přehled o peněžních tocích, na rozdíl od IFRS, kde je tomu naopak a tyto výkazy jsou součástí úplné účetní závěrky dle IFRS.

6.2.2 Pozemky, budovy a zařízení

Z jakého pohledu se dívá na pozemky, budovy a zařízení české účetnictví a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví bude probráno a porovnáno v kapitolách 6.2.2.1 až 6.2.2.3.

6.2.2.1 Podle českého účetnictví

V českém účetnictví jsou pozemky, budovy a zařízení brány jako součást dlouhodobého hmotného majetku. Jedná se o:

- pozemky, stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky, umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, předměty z drahých kovů a věci nabyté nájemcem z finančního leasingu (to vše se bere bez vlivu na dobu použitelnosti a ocenění),
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- základní stádo a tažná zvířata,
- otvírky nových lomů a pískoven, technická rekultivace a technické zhodnocení, které se nezahrnuje do ocenění dlouhodobého majetku.

Česká legislativa vymezuje daný majetek vyjmenováním jeho jednotlivých částí a dále neuvádí možnost odděleného účtování o jednotlivých součástech dlouhodobého aktiva v případě, že mají odlišnou dobu životnosti. Uvádí se také výčet položek, které se

zahrnují do pořizovací ceny a na druhou stranu ty, jež do pořizovací ceny nepatří. Do vedlejších nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku např. patří příprava a zabezpečení, průzkumné, geologické projektové práce atd. a nepatří do nich např. smluvní pokuty a úroky z prodlení, výdaje na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení, daně spojené s pořízením dlouhodobého hmotného majetku, které zákon o daních z příjmů neuznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Oceňování pozemků, budov a zařízení v ČR

V ČR pozemky, budovy a zařízení jsou součástí dlouhodobého majetku, oceňují se těmito cenami:

- **pořizovací cenou** – oceňuje se dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který byl pořízen nákupem,
- **vlastními náklady** – oceňuje se dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který byl pořízen vlastní činností,
- **reprodukční pořizovací cenou** – se oceňuje dlouhodobý majetek. Za tu byl pořízen v době, kdy se o něm účtuje, použije se i v případě bezúplatného nabytí a darování.

6.2.2.2 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Standard IAS 16 se týká uznání pozemků, budov a zařízení jako aktivních položek rozvahy, problematikou oprav a technického zhodnocení majetku, odpisováním a účetním zachycením jeho vyřazení. Zabývá se problematikou pozemků, budov a samostatných movitých věcí, ale problematikou zemědělství ne, tu upravuje IAS 41 – Zemědělství a dlouhodobá aktiva pořizovaná formou finančního leasingu jsou upravena samostatně v IAS 17 – Leasingy.

Pokud pozemky budovy a zařízení splňují definici aktiv (viz strana 33), uznají se jako aktivum, na rozdíl od českého účetnictví, které vymezují majetek výčtem jednotlivých položek. Standard nestanovuje žádnou finanční hranici pro to, aby mohl být majetek zařazen do dlouhodobých aktiv, neboť to stanovuje účetní politika daného podniku. IAS 16 uvádí, že je vhodné účtovat o každé části odděleně v případě, že jednotlivé části majetku mají odlišnou dobu životnosti.

Oceňování pozemků, budov a zařízení dle IAS/IFRS

Položky pozemků, budov a zařízení se na počátku oceňují **pořizovacími náklady**. Tyto pořizovací náklady odpovídají nákupní ceně včetně dovozních cel, daní, různých přímo přiřaditelných nákladů na uvedení aktiva do provozu.

Pozemky, budovy a zařízení jsou oceněny historickou (pořizovací) cenou majetku po odečtení opravek a ztrát ze snížení hodnoty. Toto je základní řešení pro ocenění těchto aktiv.

Kromě tohoto základního řešení je ještě povoleno alternativní řešení, a sice že pozemky, budovy a zařízení mohou být přeceněny částkou, která odpovídá **reálné hodnotě** k datu přecenění po odečtení následných opravek a následných akumulovaných ztrát ze snížené hodnoty.

Reálnou hodnotou pozemků a budov je obvykle jejich **tržní cena**. Tato hodnota je stanovena a podložena znaleckým odhadem.

Ovšem pokud je ale položka pozemků, budov nebo zařízení přeceněna, musí se přecenit i celá třída pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří.

6.2.2.3 Porovnání

Rozdílem mezi IAS/IFRS a českým účetnictvím je vliv daní na účetní legislativu. V ČR je vymezen majetek vyjmenováním položek, ale to ještě neznamená, že musí vždy souhlasit s podstatou problému (v některých případech je ovlivněn daňovou legislativou). Na druhé straně IAS/IFRS, pokud je splněna podmínka (definice) aktiv, striktně zachycují podstatu problému. Např. v českém účetnictví nepatří do zahrnování vedlejších nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku daně spojené s pořízením dlouhodobého hmotného majetku (nejsou uznány za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů). V IAS 16 není důvod nezahrnovat částky, které zákon o daních ze zisku neuznává jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Dlouhodobý majetek lze v ČR ocenit buď historickými cenami (pořizovací cena, vlastní náklady) nebo reprodukční pořizovací cenou – cenou, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Podle IAS/IFRS lze tento majetek také ocenit historickou cenou (ve výši pořizovacích nákladů), ale lze ho i pravidelně přeceňovat tak, aby jeho ocenění odpovídalo reálné hodnotě, což v českém účetnictví neexistuje.

6.2.3 Leasingy

Jaký je rozdíl mezi leasingy v ČR a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví bude podrobněji rozebráno v kapitolách 6.2.3.1 až 6.2.3.3.

6.2.3.1 Podle českého účetnictví

U leasingu pronajímatel (většinou leasingová společnost) nakupuje pro nájemce majetek od dodavatele, který nájemci následně za úplatu poskytne.

V ČR se rozlišují dva typy leasingu, a to finanční leasing a provozní (operativní) leasing. Operativní leasing je krátkodobý pronájem a po ukončení předmětu leasingu se vrací zpět pronajímateli. Nájemné za předmět provozního leasingu je daňově uznatelným nákladem.

Finanční leasing je dlouhodobý pronájem, ale po ukončení předmětu leasingu se za úplatu předá nájemci. Tento leasing je nevypověditelná obchodní transakce ze strany nájemce (pokud se nevyskytne nějaká nepředvídatelná skutečnost, ale ta pouze se souhlasem pronajímatele, nebo se obě strany domluví). Z pohledu posuzování finančního leasingu v České republice má přednost právní (vlastnické) hledisko.

Po celou dobu trvání je vlastníkem předmětu leasingu pronajímatel. V českém účetnictví jej vykazuje **pronajímatel** zároveň v **rozvaze** a může je **odpisovat**, účtuje o operacích časového rozlišení a leasingové splátky jsou pro leasingovou společnost výnosem. Po skončení nájemní smlouvy zaúčtuje pronajímatel operace spojené s prodejem tohoto předmětu (tedy odpis zůstatkové ceny, vyřazení daného předmětu z majetku, vydanou fakturu za majetek).

Na rozdíl **nájemce** zaúčtuje a vede pronajatý majetek pouze **na podrozvahových účtech**. Účtuje o leasingových splátkách, které jsou pro něj nákladem, a k tomu používá časové rozlišování. Po řádném ukončení nájemní smlouvy zaúčtuje všechny operace spojené s pořízením daného majetku v dohodnuté kupní ceně.

Fakturovaná cena je zároveň vstupní cenou a odpisovou základnou pro další odpisy u tohoto nájemce.

6.2.3.2 IAS 17 – Leasingy

Podle IAS 17 se rozumí leasing smluvní vztah, ve kterém pronajímatel po určité době poskytuje nájemci právo užívat aktivum za řadu plateb či jednorázovou platbu.

Existují zde také dva druhy leasingu (finanční a operativní). Operativní leasing je takový, který není klasifikován jako finanční. U finančního leasingu koncem leasingového vztahu může, ale také nemusí být aktivum převedeno nájemci.

Nájemce hned od počátku sjednání **finančního leasingu** vykazuje **v rozvaze** aktiva a závazky v reálné hodnotě (fair value) majetku (nebo v současné hodnotě minimálních leasingových splátek v případě, že je částka nižší než reálná hodnota), které plynou z finančního leasingu, a také aktivum **odpisuje**. Reálná hodnota (fair value) je částka, za kterou může být majetek směněn nebo závazek uhrazen. Problém ovšem je určit úrokovou míru pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek, neboť tato míra je vnitřní výnosové procento leasingové firmy a nájemce ji nezná. V případě, že majetek je uveden v rozvaze v reálné hodnotě, musí se vnitřní výnosové procento pronajímatele dopočítat, a to se provádí pomocí tabulkového kalkulátoru.

Pronajímatel vykazuje předměty u finančního leasingu jako pohledávky, a to v částce, která je rovna čisté finanční investici do leasingu. Finanční výnosy, které pronajímateli vznikají v souvislosti s finančním leasingem, účtuje na bázi modelu konstantní periodické míry návratnosti pronajímatelovy čisté investice do finančního leasingu. Vzhledem k pronajímání aktiva, je povinen pronajímatel zveřejnit některé informace, například vysvětlení rozdílu mezi souhrnem hrubých investic do leasingu a současnou hodnotou pohledávek z minimálních leasingových splátek, nerealizovaný finanční výnos apod.

Operativní leasing u nájemce je takový, že společnosti vykazují leasingové platby jako náklady.

Pronajímatel u operativního leasingu vykazuje aktiva v rozvaze a výnos, který mu vznikne z leasingových plateb, vykáže ve výnosech, a to rovnoměrně po celou dobu trvání leasingového vztahu. Pokud ale vznikly pronajímateli počáteční přímé náklady, tak je přičte k účetní hodnotě pronajímaného majetku.

Příklad, aby bylo zřejmé kdo podle IAS/IFRS zachycuje majetek v rozvaze. Společnost má dlouhodobý majetek, který má hodnotu 10 000 Kč. Doba leasingu je uvedena na 4 roky.

Z pohledu operačního leasingu bude majetek zachycen v rozvaze pronajímatele po celou dobu trvání leasingu. Nájemce bude účtovat pouze o jednotlivých položkách a majetek ani závazek nemá zachycen v rozvaze.

U finančního leasingu doporučuje IAS majetek, ale i závazky zachytit v rozvaze nájemce. Jinak by totiž byly ekonomické zdroje a závazky podhodnoceny a docházelo by ke zkreslení finančních ukazatelů.

6.2.3.3 Porovnání

Rozdíl mezi českými účetními předpisy a IAS/IFRS je značný. České účetnictví někdy chápe operativní leasing podle IAS 17 jako leasing finanční, protože následné odkoupení majetku jen totiž jedna z možných variant pro určení finančního leasingu. Především v porovnání s IAS podle české účetní legislativy není finanční leasing to samé jako v IAS/IFRS.

V ČR se používá nominální výše dluhů, ale IAS pracuje s reálnou hodnotou majetku nebo se současnou hodnotou leasingových splátek.

Rozdílem také je, že u finančního leasingu v ČR nájemce neodepisuje (odepisuje až odkoupený majetek po skončení nájemní smlouvy) a účtuje problematiku leasingu do nákladů, kdežto v IAS nájemce předmět finančního leasingu odepisuje po dobu životnosti majetku a náklady jsou tedy rozloženy obvykle do více účetních období, což celkově vede k rozdílu výše výsledku hospodaření.

Jedním ze zásadních rozdílů však je, že v České republice se posuzuje finanční leasing z právního (vlastnického) hlediska u pronajímatele, z čehož vyplývá vykazování předmětu leasingu v rozvaze pronajímatele a majetek také odpisuje. Oproti tomu v IAS/IFRS vykazuje aktivum u finančního leasingu nájemce.

6.3 Účetní závěrka v souladu s IAS/IFRS

V této kapitole bude ukázána účetní závěrka dle IAS/IFRS. V předchozí kapitole jsem si vybrala k porovnání 3 standardy (IAS 1, IAS 16 a IAS 17). Především podnik, který mi poskytl informace k diplomové práci, se těmito standardy zabývá. Samozřejmě, že nejen pouze těmito, ale i ostatním. Záměrně jsem si ale vybrala tyto 3 standardy z důvodu, neboť se domnívám, že se této problematiky velmi týkají a zaujaly mě.

Zkonstruovat účetní závěrku dle IFRS rozhodně není záležitostí krátkodobou a snadnou, proto je vhodné se převodu závěrek věnovat. Vždyť informace, kterých se nakonec akcionáři a ostatní uživatelé dočtou v účetní závěrce, jsou velmi důležité a vypovídají o aktuálním zdraví podniku. Samotný přechod z české účetní závěrky na účetní závěrku dle IFRS vyžaduje rozsáhlé znalosti v oblasti účetnictví. Není zrovna lehké se zorientovat ve všech Mezinárodních standardech účetního výkaznictví a přitom nezapomenout na některé z důležitých bodů. V porovnání s útlými českými předpisy, které se týkají účetnictví, jsou standardy velmi rozsáhlé. Kompletní převod účetní závěrky vyvolává hned několik otázek (jaké jsou tedy rozdíly mezi českým a mezinárodním účetnictvím). Vždyť i „pouze“ leasingy jsou považovány za jedny z nejtěžších.

Podnik, který mi poskytl informace, má však první přechod na účetní závěrku zdárně za sebou. Nyní bude zobrazena účetní závěrka dle IFRS. Jelikož není dána závazná podoba formulářů u IAS/IFRS, je to jedna z existujících možných variant, jak může závěrka dle IFRS vypadat.

Individuální závěrka podle IFRS je podnikem sestavena z důvodu seznámení akcionářů s finanční situací a výkonností samotného podniku. Zároveň také z důvodu informační povinnosti emitenta.

Informace, které se týkají účetní závěrky (jsou uváděny v příloze k účetní závěrce) a zároveň standardů, kterým byla věnována pozornost v diplomové práci.

Pozemky jsou oceněny v pořizovacích cenách a nejsou odepisovány. Budovy a stavby vstupují do ocenění v historických cenách a jsou odepisovány dle stanovených interních postupů. Doba odpisování respektuje odhadovanou dobu životnosti a případnou odhadovanou zůstatkovou hodnotu nebo naopak náklady spojené s likvidací daného aktiva po ukončení doby jeho užívání.

Společnost má na základě smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci pronajatý majetek v tis. Kč. K 31. 12. 2007 evidovala společnost jednu smlouvu o finančním pronájmu osobního vozu Škoda Octavia combi. Zůstatková hodnota osobního vozu byla 62 tis. Kč a závazky evidované v účetnictví z finančního leasingu byly 28 tis. Kč. Ovšem splatné do jednoho roku 28 tis. Kč a nad jeden rok 0 tis. Kč. Výše dlouhodobých závazků byla 0 tis. Kč z titulu finančního leasingu. Finanční leasing byl ukončen v září 2008 a závazky splatné do jednoho roku činily 28 tis. Kč.

Individuální rozvaha
Společnost XYZ, a. s.
sestaveno ke dni 31. 12. 2007 dle IFRS

Tabulka č. 1 – Individuální rozvaha dle IFRS

(v tis. Kč)

	Pozn.	2007	2006
AKTIVA			
DLOUHODOBÁ AKTIVA			
Hmotná aktiva			
Pozemky		6 970	6 139
Investice do nemovitostí		38 553	29 939
Samostatné movité věci a soubor movitých věcí		1 337	764
Goodwill			
Investice			
Investice v dceřinných společnostech		24 620	23 361
Ostatní investice		209	209
Dlouhodobé pohledávky			
Odložená daňová pohledávka			
Dlouhodobá aktiva celkem netto		71 468	60 412
KRÁTKODOBÁ AKTIVA			
Pohledávky z obchodních vztahů		903	958
Pohledávky - ovládající a řídící osoba		117	0
Státní - daňové pohledávky		194	179
Jiné pohledávky		4 508	4 640
Peníze a účty v bankách		13 041	23 713
Krátkodobá aktiva celkem netto		18 762	29 488
AKTIVA CELKEM		90 230	89 901

PASIVA			
Vlastní kapitál			
Základní kapitál		301 195	440 563
Vlastní akcie		-238 915	-238 915
Změny základního kapitálu		139 367	
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků		-3 097	-2 182
Ostatní kapitálové fondy		1 855	1 855
Zákonný rezervní fond		5 754	5 635
Statutární a ostatní fondy		0	0
Kumulovaný zisk minulých let		-124 403	-127 318
Zisk/ztráta běžného období		1 342	2 384
Menšinový podíl		0	0
Vlastní kapitál celkem		83 099	82 022
Dlouhodobé závazky			
Jiné dlouhodobé závazky - leasing		0	18
Odložený daňový závazek		1 789	1 789
Rezervy na důchody a podobné závazky		60	0
Dlouhodobé závazky celkem		1 849	1 807
Krátkodobé závazky			
Závazky z obchodních vztahů		648	551
Část dlouhodobých závazků splatných během jednoho roku		0	37
Závazky z titulu nevyplacených dividend		0	650
Závazky vůči zaměstnancům a soc. pojištění		130	138
Státní - daňové závazky		34	46
Jiné závazky		4 470	4 650
Krátkodobé závazky celkem		5 282	6 071
PASIVA CELKEM		90 230	89 901

Zdroj: Společnost XYZ, a. s.

Individuální výkaz zisku a ztráty
společnost XYZ, a. s.
sestaveno ke dni 31. 12. 2007 dle IFRS

Tabulka č. 2 – Výkaz zisku a ztráty dle IFRS

(v tis. Kč)

	Pozn.	2007	2006
Provozní výnosy			
Tržby z pronájmu nemovitostí		6 767	6 684
Ostatní provozní tržby a výnosy		72	45
Provozní výnosy celkem		6 839	6 729
Provozní náklady			
Spotřeba materiálu a energie		996	954
Přijaté služby		2 067	2 273
Osobní náklady		1 821	2 313
Odpisy nehmotných a hmotných aktiv		912	844
Ostatní provozní náklady		218	228
Tvorba/využití rezerv a opravných položek		519	-1 010
Provozní náklady celkem		6 534	5 601
Zisk/ztráta z prodeje dlouhodobého majetku		0	0
Provozní zisk před zdaněním a finančními náklady		305	1 128
Finanční náklady a výnosy			
Nákladové úroky		13	20
Výnosové úroky		1 012	1 000
Kurzové zisky/ztráty		-380	56
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		519	724
Ostatní finanční výnosy/náklady		-100	-69

Zisk z běžných činností před zdaněním		1 342	2 819
Daň z příjmu splatná		0	0
Daň z příjmu odložená		0	435
Zisk z běžných činností po zdanění		1 342	2 384
Mimořádné položky		0	0
Čistý zisk za období		1 342	2 384
Případající mateřské společnosti		1 342	2 384
Menšinový podíl		0	0

Zdroj: Společnost XYZ, a. s.

Tabulka č. 3 – Přehled o peněžních tocích (cash flow) dle IFRS k 31. 12. 2007

(v tis. Kč)

		2007	2006
P	Stav peněž. prostředků a peněž. ekvivalentů na začátku účetního období	23 713	20 199
	<u>Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnosti)</u>		0
Z	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním (do ukaz. nejsou zahr. úč. 591 až 596)	1 343	2 819
A 1	Úpravy o nepeněžní operace	-87	-1 899
A 1 1	Odpis stálých aktiv (+) s výj. zúst. ceny prod. stál. akt., dále umoř. opr. pol. k nab. maj. (+/-)	912	844
A 1 2	Změna stavu opravných položek a rezerv	519	-1 040
A 1 3	Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv (+/-) (vyúčt. do výnosů "-", vyúčt. do nák."+")	0	0
A 1 4	Výnosy z dividend a podílů na zisku (-)	-519	-724
A 1 5	Vyúčtované nákl. Úroky (+) s výj. kapital. úroků a vyúčtované výnosobé úroky (-)	-999	-979
A 1 6	Případné úpravy a ostatní nepeněžní operace	0	0
A *	Čistý peněž. tok z prov. činn. před zdan. změn. prac. kapit. a mimoř. polož. (Z + A1)	1 256	920
A 2	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	58	1 227
A 2 1	Změna stavu pohledávek z prov. činn. (+/-), akt. účtů čas.rozl. a dohad. účtů akt. (brutto)	215	-231
A 2 2	Změna stavu krátk. záv. z prov. činn. (+/-), provozních úvěrů, pasiv. účtů čas. rozl. a dohad. účtů pasiv.	-157	1 459
A 2 3	Změna stavu zásob	0	0

A 2 4	Změna stavu krátk. fin. majetku nespádajícího do peněž. prostřed. a ekvivalentů	0	0
A * *	Čistý peněžní tok z prov. činn. před zdaněním a mimoř. Položkami (A* + A2)	1 314	2 147
A 3	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků (-)	-13	-20
A 4	Přijaté úroky (+)	586	668
A 5	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a za doměrky daně za min. období (-)	-194	0
A 6	Přij. a výd. spoj. s min. úč. příp., kt. tvoří min. výši. hosp. vč. uhr. spl. daně z př. z m. č.	0	-3
A 7	Přijaté divid. a podíly na zisku (+)	519	321
A * * *	Čistý peněžní tok z provozní činnosti (A** + A3 až A7)	2 212	3 113
	<u>Peněžní toky z investiční činnosti</u>		0
B 1	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-12 884	0
B 2	Příjmy z prodeje stálých aktiv	0	0
B 3	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	0	0
B * * *	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti (B1 + B2 + B3)	-12 884	0
	<u>Peněžní toky z finančních činností</u>		0
C 1	Dop. zm. dld. záv., popř. tak. kr. záv., kt. sp. do obl. f. č. (např. někt. prov. úv.) na p. pr. a ek.	0	-37
C 2	Dopady změn vlastního kapitálu na peněž. prostředky a peněžní ekvivalenty	0	438
C 2 1	Zvýš. pen. pr. a pen. ekv. z tit. zv. kap. em. áž. ev. rez. f. vč. sl. zál. na t. zvýš. (+)	0	0
C 2 2	Vyplacení podílu na vlastním kapitálu společníkům	0	0

C 2 3	Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů (+)	0	0
C 2 4	Úhrada ztráty společníky (+)	0	0
C 2 5	Přímé platby na vrub fondů (-)	0	0
C 2 6	Vyplacené dividendy a podíly na zisku	0	438
C * * *	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti (C1 + C2)	0	401
F	Čisté zvýšení, resp. snížení peněžních prostředků (A*** + B*** + C***)	-10 671	3 514
G	Eliminace vlivu pohybu kurzů	0	0
R	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci období (P + F)	13 041	23 713

Zdroj: Společnost XYZ, a. s.

Tabulka č. 4 – Změny vlastního kapitálu za r. 2007

	Základní kapitál	Emisní ážio	Ostatní fondy	Oceňovací rozdíly z přecenění	Fond z přepočtu měn	Nerozdělený zisk	Ostatní složky vlastního kapitálu	CELKEM (přiřadit. většin. vlast.)	MENŠINOVÝ PODÍL	CELKEM
POČÁTEČNÍ ZŮSTATEK	440 563	0	7 490	-31	-2 151	-124 934	-238 915	0	0	82 022
Změna v účetních pravidlech	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Přepočtený zůstatek	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Přebytek z přecenění majetku	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Deficit z přecenění majetku	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zajištění peněžních toků	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních majetkových podílů	0	0	0	0	-915	0	0	0	0	-915
Daň z položek nevykázaných ve výsledovce	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Čistý zisk/ztráta nevykázaná ve výsledovce	0	0	0	0	0	650	0	0	0	650
Čistý zisk/ztráta za účetní období ve výsledovce	0	0	0	0	0	1 342	0	0	0	1 342
Celkové uznané zisky a ztráty za účetní období	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Upsaný základní kapitál	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Dividendy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Převody do fondů, použití fondů	0	0	119	0	0	-119	0	0	0	0
Vydané opce na akcie	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vlastní akcie	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ostatní změny	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
KONEČNÝ ZŮSTATEK	440 563	0	7 609	-31	-3 066	-123 061	-238 915	0	0	83 099
Komentář Základní kapitál Nerozdělený zisk min. let Přev. do fon., použití fon. Ost. změny v nerozd. zisku										

Zdroj: Společnost XYZ, a. s.

7 ZÁVĚR

Po novele zákona o účetnictví, ve které došlo k přelomovým změnám v účetnictví, byla možnost, aby se české účetní principy přiblížily Mezinárodním účetním standardům, ale i jiným zásadám, které byly uznávány mezinárodně.

Jelikož se současný vývoj světové ekonomiky rozrůstá a dosahuje větších rozměrů, je samozřejmostí, že se otevírají hranice mezi jednotlivými státy a je snaha o celosvětovou harmonizaci. Není se čemu divit, neboť odlišnosti které v účetních legislativách byly a jednotlivé státy se jejich rozdílnými pravidly řídily, neměly schopnost zajistit, aby vykazované informace pro uživatele byly srovnatelné.

Naštěstí od roku 2005 společnosti, které emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry, musí sestavovat účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Existující rozdíly mezi Českou účetní legislativou a IFRS nejsou malé a je důležité se o proces harmonizace zajímat a porozumět mu, aby mohl úspěšně pokračovat. Je vhodné, že účetnictví daného státu je prostřednictvím příslušné instituce regulováno, aby mohlo být dosaženo vypovídací schopnosti účetních informací.

Pro malé a střední firmy je převod českého účetnictví na mezinárodní zvláště velkou zátěží, což v současné době vede k tomu, že se pro ně vytváří speciální standardy. V případě používání IFRS v plném znění malými a středními podniky by bylo obtížné. Vhodnost těchto standardů je nepochybná, neboť se mohou srovnávat s ostatními zahraničními podniky, ovšem musely by povinně sestavovat výkaz o peněžních tocích, zvyknout si na jiné druhy oceňovacích základů a v neposlední řadě na větší požadavky na doplňující informace v příloze.

Rozdíly mezi základními principy Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou jsou nepřehlédnutelné. V první řadě Konceptní rámec není v účetní legislativě ČR obsažen a týká se oproti české legislativě, která zahrnuje účetní závěrky, záznamy a různé zřetele, výhradně účetní závěrky a vykazování. Konceptní rámec je ucelenější a propracovanější, zabývá se problematikou ocenění a předepisuje jenom některé požadavky. Úplné informace jsou uvedeny v jednotlivých standardech.

Mezi styčné body českého i mezinárodního účetnictví patří účtovat a vykazovat účetní závěrku tak, aby se zachovala srozumitelnost, relevance, spolehlivost

a srovnatelnost účetních informací. Vyžadování srozumitelnosti je v ČÚL pro určení obsahů účetních případů a záznamů, naproti tomu v IAS/IFRS poté pro celou účetní závěrku.

V IAS/IFRS chybí rozlišování, zda se aktiva nebo závazky oceňují k okamžiku uskutečnění účetního případu či ke konci rozvahového dne. V ČR je to rozlišeno. Na druhou stranu ČÚL i Koncepční rámec využívají podobné oceňovací báze.

Pro porovnání všech způsobů oceňování, které jsou v účetní legislativě naší země zakotveny, existuje pouze jeden způsob oceňování, který se v účetnictví ČR nepoužívá (není dovolen). Jedná se o současnou hodnotu, kdy se aktiva oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které se očekávají, že poplynou z dané položky majetku. Fair value, která se používá v IFRS je zmíněna i v českých účetních předpisech, avšak v nich není obecná charakteristika tohoto oceňovacího přístupu.

Zásady, podle kterých je sestavena účetní závěrka, jsou v obou případech (ČR i IFRS) totožné. Účetní závěrka musí věrně zobrazovat majetkovou strukturu a finanční situaci podniku. V IFRS nejsou určeny závazné vzory pro výkazy finančního účetnictví na rozdíl od českého účetnictví. Jenom je určeno, jaké položky musí výkazy minimálně obsahovat. Nevýhoda v českém účetnictví je, že účetní jednotky nemusí přikládat k účetní závěrce přehled upravující změny ve vlastním kapitálu a přehled o peněžních tocích.

V IFRS je dobré, pokud je splněna definice aktiv, že striktně zachycují podstatu problému. Sice v ČR je majetek určen vyjmenováním položek, ale to ještě neznamená, že musí souhlasit s podstatou problému.

Podle IFRS lze i pravidelně přeceňovat pozemky, budovy a zařízení tak, aby jeho ocenění odpovídalo tržní ceně (reálné hodnotě), což v českém účetnictví není možné.

Ohledně leasingů se české předpisy a IFRS dosti odlišují. V ČR se používá nominální výše dluhů, ale IFRS pracuje s reálnou hodnotou majetku nebo se současnou hodnotou leasingových splátek. Postupy účtování o finančním pronájmu v České republice nejsou v souladu s úpravou účtování podle IFRS, protože u nás má přednost právní vlastnictví předmětu před jeho ekonomickým užíváním. Z čehož vyplývá, že

vykazování předmětu leasingu je v rozvaze pronajímatele a ten také majetek odpisuje. Oproti tomu v IFRS vykazuje aktivum u finančního leasingu nájemce.

V IFRS nájemce předmět finančního nájemného odepisuje po dobu životnosti majetku a náklady jsou tedy rozloženy obvykle do více účetních období, ale v ČR u finančního leasingu nájemce neodepisuje (odepisuje až odkoupený majetek po skončení nájemní smlouvy) a problematiku leasingu účtuje do nákladů.

Snahou IFRS je zobrazit veškerý majetek, ze kterého má účetní jednotka ekonomický prospěch a samozřejmě zachytit jeho skutečnou hodnotu. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví dávají větší možnosti pro vykazování jednotlivých položek. Jejich nevýhodou ale je náročnost, která vyžaduje spolupráci účetních s vedením nebo dokonce se společnostmi, jež se zabývají poradenstvím v oblasti standardů.

Přechod na IFRS je více než jen účetní záležitostí, ale též obchodní. Zavádění IFRS vede k tomu, že investoři a analytici kladou nové otázky týkající se harmonizace. Zlepšení srovnatelnosti společností, jenž je prostřednictvím IFRS dosaženo, zajišťuje i vyšší průhlednost aktivit společnosti. Konverze na IFRS je totiž program zásadní změny. Co jiného popřát společnostem, které se chystají nebo se do harmonizace účetnictví již zapojily, než hodně úspěchů a sil.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- Adámková, D. Účetnictví podle Mezinárodních účetních standardů. VŠE Praha, 2003. ISBN 80-213-1034-0.
- Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. vydání. Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1.
- Hinke, J. Účetnictví podle IAS/IFRS. Alfa Publishing, 2006. ISBN 80-86851-49-4.
- Kovanicová, D. a kol. Abeceda účetních znalostí pro každého. 16. vydání. Polygon, 2006. ISBN 80-7273-130-0.
- Kovanicová, D. a kol. Finanční účetnictví: Světový koncept. 4. vydání. Polygon, 2003. ISBN 80-7273-090-8.
- Krupová, L. IAS v příkladech: srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou I. díl. VOX, 2003. ISBN 80-86324-22-2.
- Krupová, L., Loja, R., Pelák, J. IAS v příkladech: srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou II. díl. VOX, 2003. ISBN 80-86324-23-0.
- Krupová, L., Mládek, R. a kol. IAS v příkladech: srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou III. díl. VOX, 2003. ISBN 80-86324-33-8.
- Krupová, L., Vašek, L., Černý, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3.
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005. Svaz účetních, 2005. ISBN 1-904230-79-2.
- Ryneš, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele 2006. 6. vydání. ANAG, 2006. ISBN 80-7263-313-9.
- Strouhal, J. Účetní závěrka 2008. ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-385-0.

Zákony:

- Vyhláška č. 500/2002 Sb.,
- České účetní standardy pro podnikatele
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Internetové zdroje:

- www.finance.cz
- www.profit.cz

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 – Přehled účetních standardů IAS/IFRS

Příloha č. 2 – Rozvaha v plném rozsahu dle ČÚL

Příloha č. 3 – Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu dle ČÚL

Příloha č. 1 – Přehled účetních standardů IAS/IFRS

IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky Insurance Contracts
IAS 2	Zásoby Inventories
IAS 7	Výkazy peněžních toků Cash Flow Statements
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby Accounting Policies, Changes in Accounting
IAS 10	Události po rozvahovém dni Events After the Balance Sheet Date
IAS 11	Stavební smlouvy Construction Contracts
IAS 12	Daně ze zisku Income Taxes
IAS 14	Vykazování podle segmentů Segment Reporting
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení Property, Plant and Equipment
IAS 17	Leasingy Leases
IAS 18	Výnosy Revenue
IAS 19	Zaměstnanecké požitky Employee Benefits
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IAS 23	Výpůjční náklady Borrowing Costs
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran Related Party Disclosures
IAS 26	Penzijní plány Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka Consolidated and Separate Financial Statements
IAS 28	Investice do přidružených podniků Accounting for Investments in Associates
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

IAS 30	Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí Dislosures in the Financial Statements of Banks and Similiar Financial Institutions
IAS 31	Vykazování účastí ve společných podnicích Financial Reporting of Interests in Joint Ventures
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování Financial Instruments: Dislosures and Presentation
IAS 33	Zisk na akcii Earnings Per Share
IAS 34	Mezitimní účetní výkaznictví Interim Financial Reporting
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv Impairment of Assets
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS 38	Nehmotná aktiva Intangible Assets
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování Financial Instruments: Recognition and Measurement
IAS 40	Investice do nemovitostí Investment Property
IAS 41	Zemědělství Agriculture
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie Share-based Payment
IFRS 3	Podnikové kombinace Business Combination
IFRS 4	Pojistné smlouvy Insurance Contracts
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operation
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
IFRS 7	Finanční nástroje: Zveřejňování Financial Instruments: Dislosures
IFRS 8	Provozní segmenty Operating segments

Příloha č. 2 – Rozvaha v plném rozsahu dle ČÚL

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	ROZVAHA (BILANCE)	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
ke dni (v celých tisících Kč)	IČ	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 03)	001	0	0	0	0
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	0	0	0	0
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	0	0	0	0
B. I.	1. Zřizovací výdaje	005			0	
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0	
	3. Software	007			0	
	4. Ocenitelná práva	008			0	
	5. Goodwill	009			0	
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010			0	
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			0	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	0	0	0	0
B. II.	1. Pozemky	014			0	
	2. Stavby	015			0	
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016			0	
	4. Pěstelské celky trvalých porostů	017			0	
	5. Základní stádo a tažná zvířata	018			0	
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019			0	
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020			0	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021			0	
	9. Oceňovací rozdíly k nabytému majetku	022			0	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III.	1. Podíly v ovládaných a řízených osobách	024			0	
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0	
	4. Půjčky a úvěry - ovládací a řídicí osoba, podstatný vliv	027			0	
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0	
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			0	
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			0	

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úř. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	0	0	0	0
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	0	0	0	0
C. I.	1. Materiál	033			0	
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034			0	
	3. Výrobky	035			0	
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036			0	
	5. Zboží	037			0	
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038			0	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. II.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	040			0	
	2. Pohledávky - ovládací a řídicí osoba	041			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			0	
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			0	
	6. Dohadné účty aktivní	045			0	
	7. Jiné pohledávky	046			0	
	8. Odložená daňová pohledávka	047			0	
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	0	0	0	0
C. III.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	049			0	
	2. Pohledávky - ovládací a řídicí osoba	050			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052			0	
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
	6. Stát - daňové pohledávky	054			0	
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055			0	
	8. Dohadné účty aktivní	056			0	
	9. Jiné pohledávky	057			0	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	0	0	0	0
C. IV.	1. Peníze	059			0	
	2. Účty v bankách	060			0	
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061			0	
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062			0	
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	0	0	0	0
D. I.	1. Náklady příštích období	064			0	
	2. Komplexní náklady příštích období	065			0	
	3. Příjmy příštích období	066			0	

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118)	067	0	0
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	0	0
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	0	0
A. I. 1.	Základní kapitál	070		
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 77)	073	0	0
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	0	0
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079		
	2. Statutární a ostatní fondy	080		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 82 + 83)	081	0	0
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082		
	2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)	083		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - (+ 69 + 73 + 78 + 81 + 85 + 118))	084	0	0
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085	0	0
B. I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086	0	0
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů	087		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	088		
	3. Rezerva na daň z příjmů	089		
	4. Ostatní rezervy	090		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)	091	0	0
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092		
	2. Závazky - ovládací a řídicí osoba	093		
	3. Závazky - podstatný vliv	094		
	4. Závazky ke společným, členům družstva a k účastníkům sdružení	095		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	096		
	6. Vydané dluhopisy	097		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	098		
	8. Dohadné účty pasivní	099		
	9. Jiné závazky	100		
	10. Odložený daňový závazek	101		

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulém účetní období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	0	0
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103		
	2. Závazky - ovládací a řídicí osoba	104		
	3. Závazky - podstatný vliv	105		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106		
	5. Závazky k zaměstnancům	107		
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108		
	7. Stát - daňové závazky a dotace	109		
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	110		
	9. Vydané dluhopisy	111		
	10. Dohadné účty pasivní	112		
	11. Jiné závazky	113		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	0	0
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115		
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	116		
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	117		
C. IV.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	118	0	0
C. IV. 1.	Výdaje příštích období	119		
	2. Výnosy příštích období	120		

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

Příloha č. 3 – Výkaz zisku a ztráty dle ČÚL

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
ke dni (v celých tisících Kč)	IČ
		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
	

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	0	0
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	0	0
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05		
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	0	0
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09		
B. 2.	Služby	10		
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	0	0
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	0	0
C. 1.	Mzdové náklady	13		
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15		
C. 4.	Sociální náklady	16		
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18		
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	0	0
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	0	0
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27		
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29))	30	0	0

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
a	b	c		
IV.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45		
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 - (-46) + (-47))	48	0	0
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	0	0
Q. 1.	- splatná	50		
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	0	0
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
W.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	0	0
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	0	0

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam: