

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**KOMPARACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE
ČESKÉ LEGISLATIVY A IFRS/IAS**

Vedoucí diplomové práce

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph. D.

Autor

Bc. Štěpánka Jarešová

2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Štěpánka JAREŠOVÁ**
Osobní číslo: **E09523**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Komparace účetních výkazů dle české legislativy a IFRS/IAS**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Porovnání účetní závěrky sestavené podle české účetní legislativy a podle mezinárodních účetních standardů (IFRS/IAS) v konkrétní společnosti. Posouzení vlivu odlišných přístupů na vykazované informace.

Osnova:

1. Vymezení základních teoretických východisek v oblasti účetní závěrky - dle české účetní legislativy a IFRS/IAS
2. Struktura a forma účetní závěrky - dle české účetní legislativy a IFRS/IAS.
3. Porovnání metod uznávání, oceňování, a vykazování vybraných prvků účetní závěrky u obou legislativ.
4. Charakteristika vybrané společnosti.
5. Aplikace uvedených teoretických východisek u dané společnosti.
6. Analýza výsledku, doporučení a možné návrhy.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce:

tištěná

Seznam odborné literatury:

Hinke, J. Účetnictví podle IAS/IFRS - příklady a případové studie. Praha: Alfa Publishing, 2006. ISBN 80-86851-49-4.

Kovanicová, D. Finanční účetnictví - světový koncept IFRS/IAS. Praha : Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7.

Kovanicová, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Praha : Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

Krupová, L., Vašek, L., Černý, M., R. IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha : VOX a.s., 2005. ISBN 80-86324-44-3.

Šrámková, A., Janoušková, M. IAS/IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - Praktické aplikace. Praha : Institut Svazu účetních, 2007. ISBN 978-80-86716-44-2.

Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS. Brno : Computer Press, 2006. ISBN 80-251-1085-0.

Krupová, L., Loja, R., Pelák, J. IAS v příkladech. Praha : VOX, 2003. ISBN 80-86324-22-2.

Mládek, R. Postupy účtování podle IFRS. Praha : Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění novel

Vyhláška č. 500/2000 Sb., ve znění novel

České účetní standardy pro podnikatele

Odborná periodika: Účetnictví, Účetnictví v praxi, Daně a účetnictví

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

1. března 2010

Termín odevzdání diplomové práce:

15. dubna 2011

prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentůvka 13 (26)
370 05 České Budějovice

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2010

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Třeboni 10. dubna 2012

.....

podpis

Poděkování

Děkuji vedoucímu diplomové práce Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D., za odborné vedení, rady a připomínky, které mi poskytl při konzultacích v průběhu řešení mé diplomové práce.

Obsah

I. LITERÁRNÍ REŠERŠE

ÚVOD.....	3
1. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH TEORETICKÝCH VÝCHODISEK V OBLASTI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	5
1.1. Obecné účetní zásady.....	5
1.1.1. Základní předpoklady dle IFRS/IAS	5
1.1.2. Komparace základních předpokladů s ČÚL	6
1.1.3. Kvalitativní charakteristiky dle IFRS/IAS.....	6
1.1.4. Komparace kvalitativních charakteristik s ČÚL.....	7
1.2. Základní prvky účetního výkaznictví	8
1.3. Oceňování prvků účetní závěrky	9
2. STRUKTURA A FORMA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE IAS/IFRS.....	12
2.1. Výkaz o finanční pozici – rozvaha (Statement of financial position).....	12
2.1.1. Rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků.....	13
2.1.2. Položky zveřejňované přímo v rozvaze	15
2.1.3. Zákaz kompenzace.....	15
2.2. Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka (Statement of comprehensive income)	16
2.2.1. Struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření	16
2.2.2. Formát a obsah výsledovky	17
2.2.2.1. Účelové členění nákladů	18
2.2.2.2. Druhové členění nákladů	19
2.2.3. Kompenzace.....	19
2.3. Výkaz peněžních toků (Statement of Cash Flows).....	20
2.4. Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu (Statement of Changes in Equity).....	21
2.5. Komentář k účetním výkazům	22
3. STRUKTURA A FORMA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE ČÚL	23
3.1. Rozvaha	23
3.1.1. Rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků.....	24
3.1.2. Zákaz kompenzace.....	25
3.2. Výkaz zisku a ztráty.....	26
3.2.1. Mimořádné položky	27
3.3. Příloha k účetní závěrce	27
3.4. Nepovinné součásti účetní závěrky.....	29
3.4.1. Výkaz peněžních toků (cash-flow)	29
3.4.2. Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	30
4. POROVNÁNÍ METOD UZNÁVÁNÍ, OCEŇOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ VYBRANÝCH PRVKŮ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY U OBOU LEGISLATIV	31
4.1. IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení.....	31
4.1.1. Porovnání s ČÚL	31
4.2. IAS 40 Investice do nemovitostí.....	33
4.2.1. Porovnání s ČÚL	34
4.3. IAS 12 Daně ze zisku.....	34
4.3.1. Porovnání s ČÚL	34
4.4. IAS 21 Dopady změn měnových kurzů.....	36
4.4.1. Porovnání s ČÚL	37

II. APLIKACE UVEDENÝCH TEORETICKÝCH VÝCHODISEK U VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

1. METODIKA	39
1.1. Postup převodu účetní závěrky	40
1.2. Hodnocení výkazů pomocí finanční analýzy.....	42
1.2.1. Ukazatele rentability	42
1.2.2. Ukazatele zadluženosti	43
2. CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	44
3. IDENTIFIKACE ROZDÍLŮ MEZI ČÚL A IAS/IFRS A ÚPRAVY Z NICH VYPLÝVAJÍCÍ	45
3.1. Dlouhodobý hmotný majetek.....	46
3.1.1. Storno ročních odpisů	47
3.1.2. Přecenění nemovitostí na reálnou hodnotu dle IAS 40.....	49
3.1.3. Zaúčtování kurzových rozdílů dle IAS 21	52
3.2. Odložená daň	54
3.3. Časové rozlišení	57
3.4. Nerozdělený zisk.....	59
3.5. Výsledek hospodaření běžného účetního období.....	60
4. POROVNÁNÍ POLOŽEK VÝKAZŮ SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O. DLE ČÚL A IAS/IFRS	61
4.1. Výkazy sestavené v souladu s ČÚL.....	61
4.2. Výkazy sestavené v souladu s IAS/IFRS.....	64
4.3. Porovnání položek výkazů dle obou legislativ	66
4.4. Vliv odlišných přístupů na vybrané finanční ukazatele.....	69
4.4.1. Porovnání finančních ukazatelů dle ČÚL a IAS/IFRS	69
4.5. Analýza výsledků.....	71
ZÁVĚR	74
PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY	76
ABSTRACT	79
SEZNAM TABULEK	80
SEZNAM PŘÍLOH	81

I. LITERÁRNÍ REŠERŠE

ÚVOD

Jedním ze zásadních problémů v oblasti účetnictví je nejednotnost přístupu k řešení některých otázek v jednotlivých národních úpravách účetnictví. Z tohoto důvodu nastávají také problémy, které jsou spojené s obtížemi při srovnávání finančních výkazů mezi podniky sídlících v různých zemích.

Evropská unie vyžaduje pro společnosti, které jsou emitenty veřejně obchodovatelných cenných papírů, aby sestavovaly účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (dále „IAS/IFRS“) a uplatňovaly soubory standardů IAS/IFRS.

Tento požadavek Evropské unie se musel tudíž promítnout i do české účetní legislativy (dále jen „ČÚL“), protože v roce 2004 vstoupila Česká republika do EU, a tím vznikla tato povinnost i českým společnostem. Povinnost sestavit účetní závěrku dle IAS/IFRS platí i pro společnosti, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku. Přes tuto skutečnost však metodický postup pro vyčíslení základu daně z příjmů v České republice stále vychází z české právní úpravy účetnictví.

Účetní výkazy jsou určeny zejména externím uživatelům k uspokojení jejich informačních potřeb. Informace v nich obsažené by měly být hodnověrné, objektivní a srozumitelné, protože na základě jejich zkoumání jsou často přijímána velmi závažná rozhodnutí. Z tohoto důvodu formální podoba a zejména věcná náplň těchto výkazů nejsou ponechány jen na vůli podnikatelských subjektů, ale v každé zemi jsou určitým způsobem upraveny.

Cílem této diplomové práce je pohled na účetní výkazy z hlediska Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a z hlediska českých účetních předpisů. Z toho důvodu bude nutné transformovat účetní závěrku dle ČÚL na účetní závěrku dle IAS/IFRS. Toto téma jsem si vybrala z důvodu, že oba účetní systémy se neustále vyvíjí a téma mezinárodní harmonizace účetnictví se stává čím dál aktuálnější. Dalším důvodem volby tohoto tématu je skutečnost, že jsem zaměstnána v poradenské firmě a osobně se na převodech účetních závěrek z ČÚL do IAS/IFRS podílím. Transformace účetní závěrky do IAS/IFRS u vybrané společnosti bude náplní praktické části této práce.

IAS/IFRS nejsou obecně platnou právní normou, ale mohou být však v určité míře přejímány do národních právních úprav. Jedná se o účetní systém založený na principech. Naproti tomu, česká právní úprava účetnictví je národním účetním systémem, který je založen na pravidlech. V rámci harmonizace účetnictví v EU dochází také v české legislativě k přibližování se IAS/IFRS, ale i nadále přetrvává mezi těmito účetními systémy mnoho rozdílů. Vzhledem k rozsáhlosti celé tematiky je ale nemožné detailně zpracovat všechny rozdíly v rámci této práce.

Literární řešerše bude nejprve zaměřena na formální porovnání účetních výkazů sestavených dle ČÚL a dle IAS/IFRS, předmětem komparace je obsah, forma a způsob sestavení účetních výkazů dle obou těchto legislativ. Rámcová úprava účetnictví v České republice vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a podobná úprava v IAS/IFRS je představována Koncepčním rámcem.

Vzhledem k tomu, že oba systémy jsou založeny na jiných prioritách a zásadách a existuje řada rozdílů, a to jak v koncepčních, tak ve specifických attributech, je kompletní srovnání obou systémů relativně obtížné a z hlediska rozsáhlosti těžko realizovatelné v rámci této práce. Z tohoto důvodu budou porovnány oblasti, které IAS/IFRS standardy oproti ČÚL upravují rozdílně a které se přímo týkají mnou vybrané společnosti. V důsledku těchto rozdílů dochází k vykázání rozdílných hodnot v položkách účetních výkazů.

Cílem praktické části je aplikovat poznatky z literární řešerše na účetní závěrku a zjistit míru odlišnosti českého účetnictví od účetnictví podle standardů v praxi. Práce je zaměřena pouze na sestavení dvou nejdůležitějších výkazů účetní závěry, a to rozvahy a výkazu zisku a ztráty, jak z pohledu IAS/IFRS, tak z pohledu českých předpisů. Nejprve budou analyzovány položky účetních výkazů dle ČÚL, které budou poté transformovány na hodnoty dle IAS/IFRS a sestaveny účetní výkazy dle IAS/IFRS. Následně bude poukázáno na rozdílné hodnoty v účetních výkazech, které vznikly transformací účetní závěrky z ČÚL do IAS/IFRS a jaké dopady mají odlišné účetní politiky na vypovídací schopnost finančních výkazů - na bilanční sumu a výsledek hospodaření v konkrétní společnosti.

1. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH TEORETICKÝCH VÝCHODISEK V OBLASTI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Koncepční rámec pro přípravu a zveřejnění účetní závěrky řeší základní problémy účetního výkaznictví jako např. cíl účetní závěrky, kdo jsou její uživatelé a jaké mají informační potřeby, typ účetní závěrky, který těmto potřebám nejlépe vyhoví, obsah a způsob rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky. Koncepční rámec IAS/IFRS není účetním standardem, nedefinuje tedy konkrétní účetní postupy, ale představuje ucelený teoretický základ. Vztahuje se primárně na účetní závěrky a vykazování (některé standardy řeší částečně i otázky spojené s účtováním), zatímco česká účetní legislativa se týká nejen účetních závěrek, ale také účetních záznamů a detailních aspektů účtování.

Koncepční rámec jako takový není v české účetní legislativě obsažen. Částečně jej nahrazuje český zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který stanoví hlavní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví. Podrobná účetní pravidla obsahující účetní postupy jsou dále obsažena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a v českých účetních standardech vydaných Ministerstvem financí ČR. Uceleně zpracovaný Koncepční rámec, včetně definic základních pojmů, však neexistuje. Koncepční rámec na rozdíl od zákona o účetnictví není standardem a v případě rozporu s jednotlivým standardem má přednost specifický standard.

Na Koncepční rámec dále navazuje IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, který ho rozvádí a doplňuje a stanoví obecné požadavky na sestavení účetní závěrky dle IFRS. Cílem standardu je sjednocení požadavků na účetní závěrku podniků, aby byly srovnatelné za různá období.

1.1. Obecné účetní zásady

1.1.1. Základní předpoklady dle IFRS/IAS

Koncepční rámec vymezuje dva *základní předpoklady* pro sestavování účetní závěrky:

- *akruální princip* – hospodářské operace jsou zachyceny do období, se kterým časově a věcně souvisejí, nikoliv v době, kdy dojde k pohybu peněžních prostředků;

- *předpoklad neomezeného trvání podniku* – při procesu měření a hodnocení ekonomických jevů je třeba vycházet z předpokladu, že podnik bude ve svých aktivitách nadále pokračovat. (Kovanicová, 2005) Předpokládá se, že účetní jednotka neuvažuje o ukončení činnosti, ani není nucena likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah své podnikatelské činnosti. Pokud takový záměr existuje, musí být účetní závěrka sestavena na odlišné bázi.

1.1.2. Komparace základních předpokladů s ČÚL

Akruální princip je vymezen v § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví tak, že skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, se účtují do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž byly zjištěny.

V § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je uvedena definice *trvání podniku*, která se shoduje s definicí uvedenou v Koncepčním rámci. V případě, že není možné tento předpoklad splnit, účetní jednotky jsou povinny upravit účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informace o použitém způsobu jsou povinny uvést v příloze k účetní závěrce.

1.1.3. Kvalitativní charakteristiky dle IFRS/IAS

V Koncepčním rámci jsou definovány čtyři *charakteristiky účetní závěrky*, které činí informace obsažené v účetní závěrce užitečnými pro uživatele. Jsou jimi:

- *srozumitelnost* – podstatné je prezentovat informace bez zbytečných složitostí, jasně a v logické struktuře;
- *relevance* – je dána povahou a věcným obsahem informace, v některých případech sama povaha informace je postačující pro její podstatnost, v jiných případech závažnost věcného obsahu závisí na velikosti vykazované položky. Informace je relevantní, pokud by její opomenutí nebo zkreslení vedlo k ovlivnění ekonomického rozhodnutí uživatelů.
- *spolehlivost* – informace je spolehlivá, jestliže neobsahuje závažné chyby a pravdivě vyjadřuje skutečnost;
- *srovnatelnost* – požadavek na to, aby stejné hospodářské operace uskutečňované v různých podnicích byly zachycovány shodně. Uživatel musí mít možnost srovnávat informace účetní závěrky v časové řadě.

Mezi další čtyři charakteristiky, kterými se spolu se schopností věrného zobrazení vyznačuje spolehlivost, patří:

- *převaha obsahu nad formou* – veškeré transakce se účtují a prezentují v souladu s jejich obsahem a ekonomickou realitou, a nikoliv pouze v souladu s jejich právní formou;
- *nestrannost* – informace musí být nestranné, tj. nezkreslené;
- *opatrnost* – znamená určitý stupeň obezřetnosti při posuzování určeném pro odhady prováděné v nejistých podmínkách v tom smyslu, že aktiva a výnosy nebudou nadhodnoceny a závazky nebo náklady nebudou podhodnoceny;
- *úplnost* - informace v účetní závěrce musí být spolehlivé a v mezích významnosti nákladů na jejich získání, také úplné.

Koncepční rámec se nezabývá principem poctivého a věrného zobrazení. Nicméně aplikace základních kvalitativních charakteristik a příslušných účetních standardů vede k sestavení účetní závěrky, která vyjadřuje to, co se obecně považuje za poctivý a věrný obraz nebo za věrné zobrazení informací. (Bohušová, 2008)

1.1.4. Komparace kvalitativních charakteristik s ČÚL

Kvalitativní charakteristiky jsou v zákoně o účetnictví zmíněny na více místech, zejména v § 8, § 19 a § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. § 19 se týká účetní závěrky a stanoví, že informace obsažené v účetní závěrce musí být:

- *spolehlivé* – oproti Koncepčnímu rámci vymezeno spíše obecně, pokud podává věrný, poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (§ 7 zákona o účetnictví) a je-li úplná a včasná. Koncepční rámec se nezabývá principem poctivého a věrného zobrazení jako ČÚL, ale požadavky kvalitativních charakteristik a příslušných účetních standardů vedou k sestavení účetní závěrky, která vyjadřuje to, co se obecně považuje za věrné a poctivé zobrazení informací. (Krupová, 2009)
- *srovnatelné* – definováno v § 7 zákona o účetnictví, jako požadavek vycházet při aplikaci účetních zásad z předpokladu nepřetržitého pokračování v činnosti a dále jako zákaz měnit účetní zásady, s výjimkou situace, kdy taková změna povede k zpřesnění věrného zobrazení účetní závěrky nebo je důsledkem změny předmětu podnikání. Ve shodě s IAS/IFRS je vyžadováno, aby podniky

zveřejňovaly ke všem položkám účetních výkazů také informace za minulé účetní období, které slouží uživatelům ke srovnání. (Krupová, 2009)

- *srozumitelné* – definováno v § 7 zákona o účetnictví. Informace je srozumitelná, jestliže umožňuje jednoznačně určit obsah účetních případů a účetních záznamů. ČÚL vyžaduje srozumitelnost pro účetní případy a záznamy, v IAS/IFRS je srozumitelnost vyžadována pro celou účetní závěrku. Koncepční rámec dále určuje, komu má být účetní závěrka srozumitelná. (Krupová, 2009)
- posouzeny z hlediska *významnosti* – informace se považuje za významnou, jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování uživatelů účetní závěrky. Co se týče významnosti, zabývají se jí oba přístupy shodným způsobem. ČÚL se o relevanci informací nezmiňuje, ale v zákoně o účetnictví lze najít charakteristiku významnosti, která tvoří základ relevance v Koncepčním rámci. (Krupová, 2009)

Kromě již uvedeného požadavku na srozumitelnost účetnictví musí účetní jednotky vést účetnictví správné, úplné, průkazné a přehledné a způsobem zaručující trvalost účetních záznamů. Účetnictví je správné, jestliže je vedeno tak, že neodporuje zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům. Účetnictví je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období všechny účetní případy a za bezprostředně předcházející období sestavila účetní závěrku a vyhotovila výroční zprávu a předložila tyto dokumenty rejstříkovému soudu. Účetnictví je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a byla řádně provedena inventarizace.

1.2. Základní prvky účetního výkaznictví

Jeden ze zásadních rozdílů mezi IAS/IFRS a českými předpisy je chybějící definice a vykazování základních prvků účetní závěrky. České předpisy neobsahují základní definici a vykazování základních prvků účetní závěrky. Uspořádání účetní závěrky je předepsáno vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v níž je zároveň stanoveno obsahové vymezení vybraných položek účetní závěrky.

Z pohledu mezinárodních účetních standardů základními prvky účetní závěrky jsou:

- prvky vztahující se k vyjádření finanční pozice:
 - aktiva;

- závazky;
- vlastní kapitál.
- prvky vztahující se k výkonnosti (respektive k zisku, který je často užívaným měřítkem výkonnosti):
 - náklady;
 - výnosy. (Dvořáková, 2009)

Standardy IAS/IFRS definují základní prvky výkazů takto:

Aktiva (Assets) jsou zdrojem, kontrolovaným podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro podnik. Jako další požadavky na uznání aktiva uvádí Koncepční rámec, že budoucí ekonomický prospěch je dostatečně jistý. Aktivum musí být spolehlivě ocenitelné.

Dluh (Liability) je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí, a od jehož vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí podniku ekonomický prospěch. Jako další požadavky na uznání dluhu uvádí Koncepční rámec úbytek zdrojů, přinášejících ekonomický prospěch, který je dostatečně jistý. Dluh je spolehlivě ocenitelný.

Vlastní kapitál (Equity) je zbytková část aktiv po odečtení všech dluhů podniku.

Výnosy (Income) jsou zvýšením ekonomického prospěchu, které se projeví buď zvýšením aktiv, nebo snížením dluhů, a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. Základní podmínkou vykázání výnosů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty.

Náklady (Expenses) jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením dluhů, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky. Základním principem vykázání nákladů je jejich souvislost s konkrétními výnosy.

1.3. Oceňování prvků účetní závěrky

Je-li položka rozpoznána (tedy je pravděpodobné, že do podniku bude plynout budoucí ekonomický prospěch a že je možné spolehlivě stanovit výši nákladů nebo hodnotu), přichází poslední fáze, tj. ocenění. (Ernst & Young, 2006).

Mezinárodní standardy používají pro oceňování prvků účetní závěrky tyto 4 báze:

- historická cena;
- běžná (reprodukční) cena;
- realizovatelná (vypořádací) hodnota;
- současná hodnota.

Historická cena (náklady) představují ocenění vycházející z původních nákladů vynaložených při pořízení aktiv (z pořizovacích cen); nebo v případě bezúplatného pořízení aktiv z odhadnuté částky, kterou by bylo třeba vynaložit na jejich získání v době pořízení. Závazky se oceňují v částce peněz, kterou bude třeba podle očekávání vynaložit na úhradu závazku. (Dvořáková, 2009)

Běžná (reprodukční) cena, kdy aktiva jsou vykazována v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo nutno zaplatit, pokud by stejné nebo ekvivalentní aktivum bylo pořízeno v současnosti. Dluhy jsou vykazovány v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo zapotřební k vypořádání závazku v současnosti. (Krupová, 2002)

Realizovatelná (vypořádací) hodnota zakládá ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možno získat prodejem aktiv při běžném způsobu jejich pozbytí (například prodejem). Toto ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaných aktiv z pozice podniku, který hodlá majetek prodat. Závazky se oceňují ve vypořádacích hodnotách; to znamená v nediskontovaných částkách peněz, které bude třeba podle očekávání vynaložit k úhradě závazků v běžném podnikání k datu ocenění. (Dvořáková, 2009)

Současná hodnota je oceňovacím přístupem, při němž jsou aktiva oceněna v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které bude aktivum dle očekávání vytvářet v běžném podnikání. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které budou dle očekávání nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání. (Dvořáková, 2009)

Za nejvíce užívanou cenu považují mezinárodní účetní standardy historickou cenu. Historické ceny lze dle Konceptního rámce kombinovat s ostatními oceňovacími bázemi. Konceptní rámec nepreferuje žádnou z výše uvedených oceňovacích základů. V mezinárodních standardech se v textu jednotlivých standardů vyskytuje model *Fair Value*. Samotný Konceptní rámec model *Fair Value* nedefinuje. *Fair Value* je

částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek.

Oceňování v české účetní legislativě je podrobně popsáno v čtvrté části zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Zákon neobsahuje obecné požadavky, ze kterých by vycházela další detailní úprava, ale spíše soubor závazných požadavků na oceňování jednotlivých kategorií aktiv a závazků. Jako základní oceňovací báze jsou ve čtvrté části uvedeny historické náklady (pořizovací cena), reprodukční pořizovací cena, prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem a reálná hodnota. Závěrem je, že česká legislativa i Koncepční rámec používají podobné oceňovací báze s výjimkou současné hodnoty, kterou česká úprava nezná, a tudíž ji nepovoluje. Způsob, jakým se Koncepční rámec zabývá problematikou ocenění, je srozumitelnější a logičtější. Předepisuje pouze obecné požadavky, zatímco konkrétní údaje jsou uvedeny v jednotlivých standardech.

2. STRUKTURA A FORMA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE IAS/IFRS

Koncepční rámec IAS/IFRS vymezuje cíl účetní závěrky, kterým je poskytnout informaci o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku, které jsou užitečné pro široký okruh uživatelů, kteří činí ekonomická rozhodnutí. Ostatním požadavkům a informacím týkajícím se účetní závěrky se věnuje IAS 1 Prezentace účetní závěrky. Většina předmětných předpokladů a kvalitativních charakteristik uvedená v Koncepčním rámci je převzata do IAS 1 ve formě obecných předpokladů.

V IAS 1 jsou vymezeny jednotlivé složky účetní závěrky:

- rozvaha – *výkaz o finanční pozici* (Statement of financial position);
- výkaz zisku a ztráty – *výkaz o úplném výsledku hospodaření* (Statement of comprehensive income);
- *výkaz o změnách vlastního kapitálu* (Statement of changes in equity);
- *výkaz peněžních toků* (Statement of cash flows);
- *komentář k účetním výkazům* (Notes to the financial statements).

IAS 1 obsahuje zejména požadavky na obsah rozvahy, výkazu o úplném výsledku hospodaření, výkazu o změnách ve vlastním kapitálu a komentáře k účetním výkazům. Výkazu peněžních toků je věnován samostatný standard IAS 7 Výkaz peněžních toků. (Šrámková, 2004)

2.1. Výkaz o finanční pozici – rozvaha (Statement of financial position)

Základními prvky rozvahy jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál, které, na rozdíl od české účetní legislativy, IAS/IFRS v Koncepčním rámci přesně definují (viz 1.2. *Základní prvky účetního výkaznictví*). Rozvaha podává obraz o tom, z jakých zdrojů jsou aktiva financována. IAS/IFRS ponechávají zcela v pravomoci účetní jednotky volbu nejvhodnější formy rozvahy s cílem zajistit externím uživatelům informace v takovém rozsahu a formě, aby si mohli učinit správný názor na jeho finanční pozici. Standard neurčuje, jaký formát rozvahy mají účetní jednotky využívat. Je tedy na účetní jednotce, aby zvolila formát rozvahy (horizontální či vertikální) a do jisté míry i podrobnost jednotlivých položek samostatně zveřejňovaných. (PriceWaterhouseCoopers, 2004)

Ve vertikální formě jsou položky rozvahy uspořádány pod sebou, nejprve aktiva a potom pasiva. V horizontální formě má výkaz podobu tabulky, kdy vlevo jsou aktiva a vpravo jsou pasiva. Příklad doporučeného formátu rozvahy, který je uveden v IAS 1, je uveden v příloze č. 1.

IAS 1 také vymezuje formální náležitosti, které musí rozvaha obsahovat:

- název společnosti;
- název výkazu;
- datum sestavení výkazu;
- měnu vykazování;
- úroveň zaokrouhlování;
- informaci, zda se jedná o individuální nebo konsolidovanou rozvahu.

Dále umožňuje podniku zvolit možnost uspořádání položek rozvahy v členění:

- na krátkodobá a dlouhodobá aktiva, závazky;
- podle likvidity (pokud toto členění poskytuje přesnější informace).

Oba přístupy členění lze kombinovat.

2.1.1. Rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků

Účetní jednotky nejsou povinny provést klasifikaci na krátkodobé a dlouhodobé aktiva a závazky pouze za podmínky, že v rozvaze užijí řazení aktiv a závazků podle likvidity.

Dlouhodobost a krátkodobost aktiva a závazku lze definovat dle standardu dvěma způsoby:

1. Prostřednictvím časového intervalu

Za krátkodobá aktiva jsou dle tohoto kritéria považována taková aktiva a závazky, které se přemění za peníze (budou uhrazeny, zpeněženy) za dobu kratší než dvanáct měsíců ode dne sestavení rozvahy. Vypořádání nemusí mít však nutně peněžní formu. Pro správné dodržení tohoto principu je rovněž třeba oddělit a vykázat jako krátkodobou tu část dlouhodobého závazku či pohledávky, která bude splacena již v příštím účetním období.

2. Prostřednictvím vymezení vztahu aktiva či závazku k délce provozního cyklu

Krátkodobá (oběžná) aktiva a závazky jsou uhrazeny v průběhu provozního cyklu. Tento způsob klasifikace předpokládá, že délku provozního cyklu lze vymežit.

Výhodou dané klasifikace je, že umožní respektovat individuální délku provozního cyklu v konkrétní účetní jednotce a odlišit výši aktiv, která pravidelně obíhají v rámci tohoto cyklu a závazky, které je zároveň nutno v tomto období uhradit. Pokud nelze délku účetního cyklu stanovit, má účetní jednotka v souladu s IAS 1 předpokládat jeho délku dvanáct měsíců. (Krupová, 2009)

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

- předpokládá se, že bude realizováno nebo je určeno k prodeji nebo spotřebě během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky;
- je určeno především pro účely prodeje;
- předpokládá se, že bude realizováno během dvanácti měsíců od rozvahového dne; nebo
- jde o peníze nebo peněžní ekvivalent.

Všechna ostatní aktiva musí být klasifikována jako dlouhodobá. (Krupová, 2009)

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

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

Všechny ostatní závazky musí být klasifikovány jako dlouhodobé. (International Financial Reporting Standards, 2005)

2.1.2. Položky zveřejňované přímo v rozvaze

Na základě požadavků IAS 1 musí účetní jednotka povinně zveřejnit minimálně informace uvedené v tabulce č. 1.

Tabulka č. 1: Minimální struktura informací prezentovaných ve výkazu o finanční pozici

Aktiva	Pasiva
Pozemky, budovy a zařízení	Emitovaný kapitál a rezervní fondy
Investice do nemovitostí	Menšinový podíl
Nehmotná aktiva	
Investice oceňované ekvivalenční metodou	Rezervy
Odložené daňové pohledávky	Odložené daňové závazky
Finanční aktiva (nezahrnutá do jiných vyjmenovaných položek)	Finanční závazky (nezahrnuté v jiných položkách)
Pohledávky z titulu běžných daní	Závazky z titulu běžných daní
Biologická aktiva	Obchodní a jiné závazky
Aktiva držaná k prodeji	Závazky, které jsou součástí celků určených k prodeji
Zásoby	
Obchodní a jiné pohledávky	
Peníze a peněžní ekvivalenty	

Zdroj: DVORÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS. 2. aktualizované vydání. Brno: Computer Press, 2009. ISBN 978-80-251-1950-1., strana 78

Kromě zveřejnění minimálně těchto položek je potřeba respektovat i zveřejnění ostatních položek, jsou-li významné a jejich neuvedení v rozvaze by mohlo negativně ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky. Tyto informace musí účetní jednotka uvést buď přímo v rozvaze, nebo v komentáři k účetní závěrce, tj. v příloze.

Specifické požadavky na obsah vykazovaných položek zveřejněných v rozvaze nebo v příloze kladou také jednotlivé standardy.

2.1.3. Zákaz kompenzace

Obecně se aktiva a závazky a náklady a výnosy nekompenzují, vyjma případů, kdy je kompenzace požadována nebo povolena jiným standardem nebo interpretací. IAS 1 vyjmenovává několik příkladů kdy je výnos kompenzován s odpovídajícím nákladem, pokud to odpovídá podstatě transakce. Např.:

- zisky a ztráty z vyřazení dlouhodobých aktiv;

- náklad vztahující se k rezervě a kompenzace tohoto nákladu třetí stranou na základě smluvního vztahu.

Standard dále zdůrazňuje, že zisky a ztráty ze skupiny podobných transakcí jsou zveřejňovány na netto bázi (např. kursové zisky a ztráty). (Ernst&Young, 2006)

Kompenzace mohou být také řešeny v dalších standardech a interpretacích, jako např. v IAS 32 Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace, který předepisuje pravidla kompenzací pro finanční aktiva a závazky. Finanční aktiva a závazky jsou v rozvaze započtena, pouze pokud má společnost vymahatelné právo započíst a zamýšlí je vyrovnat buď na netto bázi, nebo realizovat aktivum a uhradit závazek současně. (Ernst & Young, 2006)

2.2. Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka (Statement of comprehensive income)

2.2.1. Struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření

Tento výkaz má za úkol informovat uživatele účetních informací o finanční výkonnosti účetní jednotky.

Podle IAS/IFRS je možné vykazovat úplný výsledek ve dvou oddělených primárních výkazech:

- v jednom výkazu o úplném výsledku;
- ve dvou výkazech - ve výkazu obsahujícím komponenty hospodářského výsledku (samostatná výsledovka) a v druhém výkazu, který začíná hospodářským výsledkem a který obsahuje komponenty ostatního úplného výsledku (výkaz o úplném výsledku).

Úplný výsledek hospodaření zahrnuje všechny náklady a výnosy, které ovlivňují účetní zisk nebo ztrátu v daném období a dále ostatní výsledek hospodaření, což jsou vlastně změny vlastního kapitálu, s výjimkou těch vyvolaných transakcí s vlastníky. Příklad výkazu o úplném výsledku sestaveného do jednoho výkazu je uveden v příloze č. 2 a ve dvou výkazech je uveden v příloze č. 3.

IAS 1 formuluje minimální požadavky na strukturu výkazu o úplném výsledku hospodaření (respektive na strukturu výsledovky a na navazující složky výkazu o úplném výsledku hospodaření, pokud jsou výkazy sestavovány odděleně). Tyto požadavky jsou uvedeny v tabulce č. 2.

Tabulka č. 2: Minimální struktura informací prezentovaných ve výkazu o úplném výsledku hospodaření

Výnosy (revenue - upraveno IAS 18)	Transakce ovlivňující hospodářský výsledek (možno vykázat samostatně ve výledovce jako v samostatném výkazu)
Finanční náklady	
Podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	
Daňové náklady	
Zisk (ztráta) z ukončovaných činností po zdanění	
Zisky (ztráty) z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností	
Zisk nebo ztráta	
Jednotlivé složky "ostatního výsledku hospodaření" (other comprehensive income)	Ostatní výsledky hospodaření
Podíly na "ostatních výsledcích hospodaření" přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	
Úplný výsledek hospodaření (total comprehensive income)	
Zisky/ztráty: - připadající na menšinový podíl - připadající vlastníkům mateřské společnosti	Alokace zisku/ztráty vlastníkům
Úplný výsledek hospodaření (total comprehensive income): - připadající na menšinový podíl - připadající vlastníkům mateřské společnosti	Alokace úplného výsledku hospodaření vlastníkům

Zdroj: DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS. 2. aktualizované vydání. Brno: Computer Press, 2009. ISBN 978-80-251-1950-1., str. 277

Dalším požadavkem IAS/IFRS na tento výkaz je oddělit výsledek hospodaření z běžně opakujících se činností od výsledku ukončovacích činností, tzn. činnosti, které budou v budoucnu ukončeny, upravené standardem IAS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti.

Na rozdíl od ČÚL nezmiňují IAS/IFRS ve struktuře výsledovky mimořádné činnosti, a tím pádem nevyčísľují mimořádný výsledek hospodaření.

2.2.2. Formát a obsah výsledovky

IAS/IFRS stejně jako u rozvahy neurčuje přesný formát výsledovky – účetní jednotka může zvolit jednu z následujících čtyř variant výkazu zisku a ztráty:

- prioritní klasifikace nákladů (druhovému nebo účelové);
- formální uspořádání položek (vertikální nebo horizontální – podobně jako u rozvahy).

IAS/IFRS za základní prvky výkazu zisku a ztráty považují výnosy a náklady. Jejich definice dle Koncepčního rámce byly již uváděny v kapitole 1.2. Základní prvky účetního výkaznictví

IAS/IFRS uvádějí také pojmy zisky (gains) a ztráty (losses). Výše zmiňovaný pojem výnosy (income) zahrnuje na jedné straně pojem revenues (výnosy – tržby), na straně druhé pojem gains (výnosy – zisky). Pojem expense zahrnuje jednak expenses (náklady), jednak losses (ztráty). Výnosy a náklady (revenues a expenses) pocházejí ze základních běžně se opakujících výdělečných činností podniku. Kdežto zisky a ztráty (gains a losses) pocházejí z nahodilých, neobvyklých, vedlejších či mimořádných aktivit podniku. Pojmy gains a losses nejsou definovány samostatně, jejich popis je však uveden v Koncepčním rámci. Příkladem zisku (gain) je vyřazení dlouhodobých aktiv a příkladem ztráty (loss) může být požár a ztráty z vyřazení dlouhodobých aktiv. Při vykazování podle IAS/IFRS se revenues a expenses vykazují hrubé a losses a gains čisté (kompenzují se). (Krupová, 2005)

Výsledovka v druhovém členění dle IAS/IFRS je obdobná jako podle české úpravy. IAS 1 se spíše přiklání k účelovému členění nákladů, především u výrobních podniků.

2.2.2.1. Účelové členění nákladů

Účelové členění odpovídá uživateli na otázku: „Za jakým účelem byly náklady vynakládány?“ Při využití účelového členění nákladů - též označovaném jako členění nákladů podle funkce, jsou náklady členěny na náklady prodaných výrobků, prodaného zboží, či služeb (cost of sales = náklady prodeje, odtud je odvozeno i označení metoda nákladů prodeje), na náklady odbytu a na náklady správní (administrativní). (Jílek, 2012)

Při použití účelového členění nákladů musí účetní jednotka zveřejnit také informace o druhovém členění nákladů (zejména informace o odpisech, mzdách a ostatních osobních nákladech), které jsou užitečné při predikci očekávaných peněžních toků v budoucnu.

Členění nákladů podle účelu se jeví jako relevantnější v případě výrobních podniků, které alokují náklady dle jejich funkce, protože ukazuje účel vynaložení, příčinu vzniku a jeho vztah k danému výkonu. Mezi nejdůležitější výhodou členění nákladů podle účelu patří poskytnutí informací o skutečných nákladech na jednotlivé typy výrobků (služeb), což umožňuje účinné řízení hospodárnosti. (Jílek, 2012)

Příklad výsledovky v účelovém členění je uveden v příloze č. 2.

2.2.2.2. Druhové členění nákladů

V takto sestaveném výkazu zisku a ztráty je nahlíženo na podnik jako na celek, a proto jsou náklady seskupovány do skupin podle jejich druhu (např. odpisy, mzdy, spotřeba materiálu). Druhové členění nákladů je využíváno především menšími podniky.

Jako jeden z hlavních rozdílů mezi druhovým členěním nákladů podle IAS/IFRS a ČÚL je, že standard vyžaduje provedení úpravy nákladů o změny stavu vyráběných zásob a o veškeré aktivace (např. aktivace dlouhodobého majetku vyrobeného ve vlastní režii atd.). České účetní předpisy upravují o tyto položky naopak výnosy (viz. účtové třídy 61 a 62). Výnosy jsou v důsledku toho upravovány v zájmu dosažení věcného souladu nákladů a výnosů o položky oceněné ve vlastních nákladech. Ukazatel výkonů, který po této úpravě vzniká, směšuje tedy dvě oceňovací báze a jeho vypovídací schopnost je pochybná. (Dvořáková, 2009)

Příklad výsledovky v druhovém členění je uveden v příloze č. 3.

2.2.3. Kompenzace

Důležité je v této souvislosti pochopení přístupu ke kompenzaci položek ve výsledovce. Výnosy (revenues) dosahované z běžných podnikových činností jsou vykazovány nekompenzovaně, nejsou tedy snižovány o související náklady. Za kompenzaci se nepovažuje snížení výnosů o poskytnuté rabaty (například slevy za rychlou úhradu, slevy množstevní apod.). (Deloitte, 2006)

Vedle výnosů ve smyslu „revenues“ jsou podnikem realizovány i další výnosy (gains). Tyto výnosy se vykazují snížené (kompenzované) o související náklady (losses). Jedná se např.:

- o výsledky prodeje dlouhodobých aktiv včetně investic;
- o výsledky prodeje krátkodobých aktiv – například zásob materiálu (nikoliv však z prodeje zboží či výrobků);
- o částky refundované třetí stranou (například nájemné „přefakturované“ zčásti podnájemníkovi);
- o výdaje, na které byly vytvořeny rezervy v souladu s IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky (například výdaje na záruční opravy ovlivní kladně či záporně hospodářský výsledek až po kompenzaci s rezervou vytvořenou za tímto účelem);

- kompenzovaně se vykazují i kurzové rozdíly z obdobných transakcí – tedy jako výsledný kurzový zisk či ztráta. V případě, že jsou kurzové rozdíly z konkrétního typu transakcí či dokonce z jednotlivé transakce významné, je však nutno je vykázat odděleně. (Ernst&Young, 2006)

2.3. Výkaz peněžních toků (Statement of Cash Flows)

Výkaz peněžních toků podává informace o pohybu peněz a jejich ekvivalentů za určité časové období. Dle IAS/IFRS je výkaz povinnou součástí účetní závěrky a upravuje ho samostatný standard IAS 7 Výkazy peněžních toků, který vyžaduje sestavení a zveřejnění tohoto výkazu pro všechny typy podniků bez ohledu na jejich předmět činnosti.

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání (např. na běžných účtech).

Peněžní ekvivalenty představují krátkodobé (méně než 3 měsíce od data pořízení) vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky peněžních prostředků a u nichž riziko změny hodnot není významné. Obecně mezi ně nepatří majetkové účasti. Dle standardu musí být peněžní toky odděleně členěny na provozní činnost, investiční činnost a financování.

Provozní činnosti jsou hlavní výdělečné činnosti podniku a ostatní aktivity, které nejsou ani investičními činnostmi, ani nejsou spojeny s financováním.

Investiční činnosti jsou spojeny s nabýváním a pozbyváním dlouhodobých aktiv.

Financování je představováno činnostmi vedoucími ke změnám výše a struktury vlastního kapitálu a závazků podniku. (Krupová, 2009)

Výkaz peněžních toků lze v provozní oblasti sestavit:

- *přímou metodou* – peněžní toky jsou vykázány jako skutečné peněžní příjmy a výdaje. Tyto informace se získávají z účetních záznamů společnosti nebo úpravou výnosů či nákladů, které jsou spojeny s nepeněžními pohyby a souvisejí s příslušnou kategorií peněžních toků z provozní činnosti.
- *nepřímou metodou* – peněžní toky jsou vykázány na základě úpravy disponibilního výsledku hospodaření o transakce nepeněžní povahy (např. odpisy, rezervy) z provozní činnosti a dále o dopady všech ostatních položek, které jsou spojeny s investiční činností či financováním.

V příloze č. 4 a 5 jsou uvedeny formáty výkazu peněžních toků sestavené přímou a nepřímou metodou.

Standard doporučuje využití přímé metody, která spočívá ve zveřejnění hlavních tříd nekompenzovaných peněžních příjmů a výdajů uskutečněných v jednotlivých oblastech (provozní, investiční, financování). V praxi je však častější metoda nepřímá.

Výkaz o peněžních tocích by měl uživatelům umožnit posoudit:

- schopnost společnosti generovat kladné peněžní toky;
- schopnost splácet dluhy a vyplácet dividendy;
- důvody rozdílů mezi vykázaným výsledkem (zisk/ztráta) a peněžními příjmy a výdaji;
- peněžní a nepeněžní aspekty provozních, investičních a finančních aktivit společnosti. (Krupová, 2009)

2.4. Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu (Statement of Changes in Equity)

Povinnosti zveřejnění informací o vlastním kapitálu jsou v IAS 1 završeny požadavkem na sestavení výkazu změn vlastního kapitálu. Účelem tohoto výkazu je přinést informaci nejen o počátečním a konečném stavu položek vlastního kapitálu zveřejňovaných v rozvaze či v komentáři k účetním výkazům, ale i o celkových přírůstcích a úbytcích položek vlastního kapitálu (celkových obrazech daných položek), ke kterým v průběhu účetního období došlo. (Dvořáková, 2009)

Podle požadavků novelizovaného IAS 1 (účinného od roku 2009) musí výkaz změn ve vlastním kapitálu obsahovat:

- úplný výsledek za období, odděleně se uvádějí celkové částky připadající vlastníkům mateřské společnosti a menšinovému podílu;
- pro každou komponentu vlastního kapitálu dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu vykázaných podle IAS 8;
- částky transakcí s vlastníky, odděleně se uvádějí vklady vlastníků a výplaty vlastníkům; a
- pro každou komponentu vlastního kapitálu porovnání účetní hodnoty na počátku a na konci období se samostatným zveřejněním každé změny.

2.5. Komentář k účetním výkazům

Příloha k účetní závěrce, sestavená podle IAS/IFRS, je nedílnou součástí účetní závěrky, která je obecně vymezena standardem IAS 1 Prezentace účetní závěrky. Tato příloha je velmi podrobná a obsáhlá, a proto nabývá tento výkaz větší důležitosti v IAS/IFRS nežli v české legislativě.

V komentáři se uvádějí informace o zvolených účetních metodách pro podstatné transakce a události, o účetních politikách a ty informace, které nejsou zveřejněny v jiných účetních výkazech, ale jsou nezbytné pro věrné zobrazení finanční situace podniku. Každá položka, která je uvedena v rozvaze, výkazu zisku a ztráty, cash-flow nebo ve výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, musí mít odkaz na příslušné informace v příloze.

Na rozdíl od přílohy sestavované v souladu s českou legislativou, která nemá předepsanou závaznou formu a strukturu, informace v komentáři k účetní závěrce sestavované podle IAS/IFRS by měly být předkládány uživateli v následujícím pořadí:

- *prohlášení o shodě s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví* - účetní jednotky, jejichž účetní závěrka je sestavena v souladu s IAS/IFRS, musí tuto skutečnost jasně deklarovat;
- *přehled použitých účetních politik* – jedná se zejména o informace o způsobech oceňování jednotlivých položek výkazů a o předpokladech, na kterých byly založeny odhady významných veličin zveřejňovaných v účetní závěrce;
- *doplňující informace* - poznámky týkající se jednotlivých položek výkazů v pořadí, ve kterém jsou v těchto výkazech uvedeny jednotlivé řádky;
- *jiná zveřejnění* – informace o nejistých a podmíněných závazcích a nevykázaných smluvních povinnostech a dále pak nefinanční zveřejnění jako např. cíle a zásady systému řízení rizik společnosti.

Příloha k účetní závěrce v souladu s IAS/IFRS musí obsahovat také informace, které identifikují podnik, např. sídlo, právní formu, popis a podstatu podnikových operací atd. (Krupová, 2009)

Většina dalších standardů formuluje své další požadavky na informace zveřejňované v komentáři k účetním výkazům s ohledem na konkrétní oblast, kterou upravují.

3. STRUKTURA A FORMA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE ČÚL

V české účetní legislativě upravuje obsah účetní závěrky zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a dále vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. V zákoně o účetnictví je účetní závěrka definována jako nedílný celek a je tvořena těmito výkazy:

- rozvaha;
- výkaz zisku a ztráty;
- příloha.

Účetní jednotka může sestavovat i přehled o peněžních tocích a přehled změn vlastního kapitálu. Tyto výkazy nejsou na rozdíl od IAS/IFRS povinné, a sestavují je především ty účetní jednotky, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem, aby vyhověly informačním potřebám uživatelů účetní závěrky. Základní definice, tedy vysvětlení pojmů jako jsou aktivum, závazek, náklad, výnos nebo vlastní kapitál česká účetní legislativa postrádá.

Ministerstvo financí ČR vydává pro účetní výkazy závazné vzory. Tím se liší toto pojetí od IAS/IFRS, kde žádné závazné vzory výkazů nenajdeme. IAS/IFRS uvádí pouze příklady, jak mohou výkazy vypadat.

Podle zákona o účetnictví sestavují účetní jednotky účetní závěrku (tedy jednotlivé výkazy) v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Nestanoví-li zákon o účetnictví jinak, ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem s výjimkou akciových společností, které sestavují účetní závěrku vždy v plném rozsahu.

Požadavky na obsah účetní závěrky jsou mnohem obsáhlejší v IAS/IFRS. V obou systémech jsou vyžadovány srovnatelné informace za předchozí rok.

3.1. Rozvaha

Jedním ze základních výkazů účetní závěrky je rozvaha (balance). Rozvaha podává přehled o majetku podniku (aktivech) a zdrojích jeho krytí (pasivech) k určitému datu (rozvahovému dni). Oproti jiným účetním výkazům, například výkazu zisku a ztráty,

kteřé zobrazují tokové veličiny (hodnoty platné za určité období), zobrazuje rozvaha stavové veličiny (hodnoty platné k určitému okamžiku).

Aktiva jsou řazena podle likvidity od nejméně likvidních po nejlikvidnější složky a jsou členěna na stálá, dlouhodobá a oběžná aktiva. Takto seřazená aktiva jsou vykazována v hodnotě „brutto“ jako vstupní cenu majetku, „korekce“ tohoto majetku (např. oprávkky a opravné položky) a konečně „netto“ („brutto“ mínus „korekce“) hodnota, která vykazuje ocenění majetku ke konci vykazovaného období. (Cardová, 2010)

Pasiva neboli zdroje financování aktiv rozdělujeme na dvě skupiny dle hlediska vlastnictví na vlastní (označován též jako vlastní kapitál) a na cizí zdroje (dluhy, závazky apod.). U pasiv se korekce nepřipouští, uvádějí se tedy v hodnotě netto za minulý i za běžný rok.

Platí zde tzv. bilanční princip, kdy hodnota aktiv ve sloupci netto musí být rovna hodnotě pasiv. (Cardová, 2010)

Přesné uspořádání a označování položek rozvahy dle ČÚL stanoví jednoznačně vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Vyhláška také stanovuje, že předepsaný formát nemusí být přesně dodržen a může dojít k podrobnějšímu členění nebo ke sloučení některých položek za podmínek stanovených vyhláškou. V rozvaze se také uvádějí informace o výši jednotlivých položek za bezprostředně předcházející účetní období. Informace by měly být dostatečně srovnatelné – může dojít k úpravě minulého období do požadované hodnoty. Každá taková změna musí být ale zdůvodněna a uvedena v příloze k účetní závěrce. Údaje za předcházející období se uvádějí po snížení o oprávkky a opravné položky, tj. v netto hodnotě. V příloze č. 6 je uvedeno uspořádání a označování položek rozvahy, předepsané vyhláškou.

V návaznosti na 4. směrnici EU volí ČÚL podobně jako ve většině zemí kontinentální Evropy horizontální formát rozvahy.

3.1.1. Rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků

Dle § 19, odst. 7 zákona o účetnictví je rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků povinné (s výjimkou rezerv a časového rozlišení). Krátkodobé a dlouhodobé položky jsou v jednotlivých třídách aktiv a závazků definovány samostatně takto:

- hmotná a nehmotná aktiva s ekonomickou životností delší než jeden rok a hodnotou vyšší než podnikem stanovený limit jsou považována za dlouhodobá, ale např.:
 - pozemky jsou dlouhodobým hmotným majetkem bez ohledu na výši ocenění;
 - stavby jsou dlouhodobým hmotným majetkem bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti;
 - goodwill je vždy dlouhodobým nehmotným majetkem;
- finanční aktiva, která nejsou držena k obchodování, jsou definována jako dlouhodobá;
- pohledávky a závazky, které mají být zpětně získány nebo vypořádány za déle než dvanáct měsíců od rozvahového dne, jsou považovány za dlouhodobé. (Ernst & Young, 2006)

Dlouhodobým je tedy takový majetek a závazky, u kterých doba použitelnosti, nebo doba splatnosti, přesahuje jeden rok. Ostatní majetek a závazky jsou považovány za krátkodobé. Pokud s ohledem na charakter majetku a závazků objektivně nelze použít uvedená hlediska členění, je rozhodující záměr účetní jednotky projeven při jejich pořízení.

3.1.2. Zákaz kompenzace

Kompenzace je v ČÚL zakázána s výjimkou některých případů, a to podle § 58 Vzájemné zúčtování, vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se rozvádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

Jedná se např. o:

- dobropisy u konkrétního nákladu nebo výnosu, pokud se vztahují k účetnímu období, kdy byl daný náklad nebo výnos zaúčtován;
- zpětné vyměření daně, včetně účtování o odložené dani;
- záměna inventurních položek při inventarizaci;
- rezervy, opravné položky a komplexní náklady příštích období;
- kurzové rozdíly, výnosy a ztráty z přecenění aktiv a závazků, vzájemné započtení pohledávek a závazků třetích osob.

3.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty zobrazuje finanční výkonnost účetní jednotky. Jedná se o tokový výkaz, který podává informace za určité časové období. Jsou v něm uvedeny náklady a výnosy, které podnik během účetního období realizoval. Rozdíl mezi výnosy a náklady dosaženými za určité účetní období představuje hospodářský výsledek tohoto období, kterým může být buď zisk, nebo ztráta.

Stejně tak jako v případě rozvahy, neobsahuje ČÚL podrobné definice obsahu základních prvků výsledovky ani požadavky na jejich rozpoznání.

ČÚL na rozdíl od IAS/IFRS striktněji předepisuje účetním jednotkám závazný minimální obsah a především uspořádání a označování položek tohoto výkazu. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, předepisuje závazný minimální rozsah, uspořádání a označování položek výsledovky.

Ve 4. směrnici EU jsou uvedeny 4 možné vzory výsledovky. Česká republika má jako člen EU povinnosti tuto směrnici zapracovat do naší legislativy, ale závisí také na instituci regulující národní úpravu účetnictví v dané zemi EU, zda ponechá všechny vzory, nebo vybere vzor závazný. Česká republika vybrala 2 vzory, z kterých si může účetní jednotka vybrat. Stejně jako podle IFRS existuje možnost volby mezi druhovým a účelovým členěním s tím, že v případě volby účelového členění je povinnost uvádět některé druhové položky v příloze účetní závěrky. (Bohušová, 2008)

Klasifikace nákladů podle druhů odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno (například materiál, mzdy, energie, odpisy, atd.). Naproti tomu klasifikace nákladů dle funkce vypovídá o účelu, jemuž byly náklady obětovány a jenž je spojen s prováděním základních podnikových aktivit (výroba, prodej a správa). (Kovanicová, 2004)

V příloze č. 7 je uvedeno předepsané uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty v druhovém i účelovém členění.

Výsledovka je dle ČÚL tradičně členěna na oddíl:

- provozního hospodářského výsledku;
- hospodářského výsledku z finanční činnosti;
- mimořádného hospodářského výsledku.

Lze provést podrobnější členění nákladů a výnosů nebo jejich sloučení. Položky v nulové výši se stejně jako v IAS/IFRS neuvádějí. Každá z položek výkazu zisku a ztráty musí obsahovat informaci o výši této položky za bezprostředně předcházející účetní období. Jestliže nejsou údaje dostatečně srovnatelné, platí stejné ustanovení o úpravě údajů, jako je uvedeno v kapitole 3.1. Rozvaha. Úprava účetnictví v ČR nevyžaduje, na rozdíl od IAS/IFRS, vykázání úplného výsledku hospodaření.

Zákaz kompenzace platí ve stejném rozsahu jak bylo popsáno v kapitole 3.1.2. Zákaz kompenzace.

3.2.1. Mimořádné položky

Jak bylo již zmíněno výše, dle IAS/IFRS není vykazování mimořádných nákladů a výnosů povoleno. ČÚL povoluje na rozdíl od IAS/IFRS vykazování mimořádných položek, které jsou ve výsledovce vykazovány samostatně, a jejich daňový dopad je rovněž vykázán.

Tyto položky jsou v ČÚL definovány jako transakce neobvyklého charakteru vzhledem k běžné činnosti podniku a jako případy nahodile se vyskytujících událostí.

Příklady mimořádných položek podle ČÚL jsou:

- náhrada škod;
- rezervy na restrukturalizaci;
- mimořádné škody na majetku;
- změny metod, apod.

Rozsah mimořádných položek pro finanční instituce je výrazně zúžen a blíží se přístupu podle IAS/IFRS.

3.3. Příloha k účetní závěrce

Tato nedílná součást účetních výkazů obsahuje další informace, bez nichž by výkazy zůstaly jen přehledem řady neprůhledných čísel. Pro uživatele výkazů je tedy důležitým prostředkem k jejich porozumění a zároveň k vytvoření správného názoru na finanční pozici a výkonnost podniku. Poznámky vysvětlují především obsah rozvahy, výsledovky a výkazu peněžních toků s cílem zprostředkovat co nejvěrnější obraz o stavu aktiv, závazků a vlastního kapitálu, o nákladech a výnosech a o peněžních

tocích. Týkají se především obecných informací o podniku a přijaté účetní politice, přijatých zásad pro sestavování účetních výkazů, způsob aplikace účetních pravidel, detailní informace k jednotlivým položkám rozvahy, detailní informace k výsledovce, výkazu peněžních toků a dalších podrobných informací. (Kovanicová, 2005)

Obsah přílohy je specifikován v § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se upravují některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

Patří sem zejména:

Všeobecné informace o účetní jednotce - tyto informace zahrnují datum vzniku účetní jednotky, jména a příjmení členů statutárních orgánů a dozorčích rad, popis organizační struktury účetní jednotky.

Informace o účetních zásadách, metodách oceňování a způsobech odpisování - podnik by měl v příloze uvést, jaké zvolil oceňovací metody (v případech, kdy zákon připouští více možností) a způsob odpisování svého majetku.

Doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty - v rozvaze i výkazu zisku a ztráty se často vyskytují položky, které je třeba určitým způsobem slovně doplnit nebo objasnit, aby jejich význam byl jasně vyložitelný. K takovýmto zpřesněním se využívá právě prostor v příloze k účetní závěrce. Mohou také existovat různé závažné skutečnosti, které je účetní jednotka povinna uvést v příloze, jako např. zatížení majetku zástavním právem.

Za předpokladu, že účetní jednotka zvolila účelové členění výkazu zisku a ztráty, je povinna v příloze zveřejnit druhové členění provozních nákladů a výnosů za dané účetní období.

Informace o propojených osobách - týkají se např. informací o fyzických a právnických osobách, které mají podstatný či rozhodující vliv. Dále se zde zveřejňují také dohody mezi společníky, které zakládají rozhodovací práva.

Informace o půjčkách a úvěrech - účetní jednotka musí uvést úrokové sazby a hlavní body smluv o půjčkách a úvěrech.

Další informace - jako např. průměrný přepočtený počet zaměstnanců během účetního období, informace o uzavření ovládacích smluv a smluv o převodech zisku. (Strouhal, 2010)

Nově je potřeba také zveřejnit informace o vynaložených nákladech na odměny auditorské společnosti a tyto náklady je třeba rozdělit na náklady, které se týkají

povinného auditu účetní závěrky a na další ověřovací služby. Dále také na daňové poradenství a jiné neauditorské služby.

Forma přílohy, jako je tomu u rozvahy a výkazu zisku a ztráty, však není zákonem předepsána. Pro umožnění srovnatelnosti jsou v příloze obsaženy údaje nejen za běžné období, ale i za období předcházející. Základním požadavkem je, aby informace uváděné v příloze, byly snadno pochopitelné a srozumitelné pro takového uživatele, který si je schopen při znalosti použitých účetních metod učinit komplexní představu o situaci účetní jednotky ve všech souvislostech.

3.4. Nepovinné součásti účetní závěrky

Výkaz peněžních toků a výkaz změn ve vlastním kapitálu není ČÚL striktně požadován, ale § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví říká, že vybrané účetní jednotky je sestavují vždy, tzn. účetní jednotky povinně auditované.

3.4.1. Výkaz peněžních toků (cash-flow)

ČÚL shodně s IAS/IFRS dovoluje použití dvou metod sestavování výkazu peněžních toků, metodu přímou a metodu nepřímou. IAS/IFRS udává právo volby jen u výkazu peněžních toků z provozní činnosti. IAS/IFRS preferují metodu přímou. V praxi je však častější metoda nepřímá. V dalších dvou částech výkazu (v investiční a ve finanční činnosti) se používá metoda přímá. Dále se metodikou sestavení cash-flow zabývá Český účetní standard č. 23 Přehled o peněžních tocích. V příloze č. 8 je uvedeno možné řešení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou, které uvádí standard.

Česká účetní legislativa se detailně nezabývá konkrétními oblastmi, vyjma problematiky úroků, dividend a daní, jejichž zahrnutí do jednotlivých řádků výkazu peněžních toků je diskutováno ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. Podle IAS/IFRS jsou placené úroky zahrnovány do provozní nebo finanční oblasti a dle ČÚL mohou být vykázány jako samostatná položka investičních peněžních toků. ČÚL jednoznačně stanoví vykazování placených dividend jako součást peněžních toků z finanční činnosti, zatímco podle IAS/IFRS mohou být součástí peněžních toků z provozní nebo finanční činnosti. (Hinke, 2007)

Ve zbývajících položkách je struktura výkazu o peněžních tocích ponechána do značné míry na vůli společností, což v praxi obvykle vede k přiblížení se IAS/IFRS.

Česká úprava stejně jako mezinárodní standardy požaduje rozdělení peněžních toků na část provozní, finanční a investiční. Definice peněz a peněžních ekvivalentů se taktéž shodují s IAS/IFRS.

3.4.2. Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o příčinách zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Z přehledu by měly být jasné příčiny změn stavu dané položky za běžné i předcházející období. ČÚL má shodné požadavky jako IAS/IFRS. Forma výkazu není přesně stanovena, a je proto na účetní jednotce jakou formu si zvolí. Uživatel by měl být schopen z tohoto přehledu rozeznat příčiny změn, které způsobily danou změnu položky za běžné i předcházející období. Významné změny by měly být okomentovány v příloze k účetní závěrce. Mezi tyto změny patří změny základního kapitálu, výplata dividend, přiděl do rezervního fondu, úhrada ztrát minulých let. (Jílek, 2012)

4. POROVNÁNÍ METOD UZNÁVÁNÍ, OCEŇOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ VYBRANÝCH PRVKŮ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY U OBOU LEGISLATIV

Z předchozích kapitol vyplývá, že účetní výkazy sestavované dle českých předpisů a dle IAS/IFRS se v některých aspektech značně liší. V rámci této kapitoly budou podrobněji rozebrány oblasti, které jsou dle IAS/IFRS a dle ČÚL upraveny rozdílně. Rozdílů existuje mezi těmito systémy nespočet, ale vzhledem k rozsáhlosti obou systémů bude pozornost zaměřena pouze na vybrané rozdíly, týkající se společnosti, která byla zvolena pro praktickou část této diplomové práce. Na základě odlišné úpravy těchto oblastí dle IAS/IFRS a ČÚL tak dochází k vykázání rozdílných hodnot ve finančních výkazech společnosti.

4.1. IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

Tento standard upravuje postup při vykazování dlouhodobých hmotných aktiv, tedy pozemků, budov a zařízení používaných pro vlastní potřebu podniku.

Účetní jednotka použije tento standard na nemovitý majetek, který je budován nebo vyvíjen k budoucímu použití jako investice do nemovitostí, který však dosud nesplňuje definici „investice do nemovitostí“ dle IAS 40 Investice do nemovitostí. Jakmile je výstavba nebo vývoj nemovitosti dokončen, nemovitost se stává investicí do nemovitosti a požaduje se, aby účetní jednotka použila standard IAS 40.

Standard obsahuje dva velice rozdílné, alternativní účetní postupy, které lze zvolit v případě účtování o pozemcích, budovách a zařízeních. Zjednodušeně lze tyto položky vykazovat buď v jejich pořizovací ceně snížené o odpisy, nebo v jejich reálné hodnotě.

Shrnutí standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení týkající se definice, vykázání, výchozího ocenění, následného ocenění, atd. je uvedeno v příloze č. 9.

4.1.1. Porovnání s ČÚL

Dle ČÚL je dlouhodobý hmotný majetek tvořen nemovitostmi (pozemky, budovami), movitým majetkem a dalšími položkami. Podle § 7, odst. 3 (b) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, lze movitý majetek klasifikovat jako dlouhodobý hmotný majetek, pokud jde o samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením,

s dobou použitelnosti delší než jeden rok a s hodnotou větší než limit určený účetní jednotkou. O stejných položkách s hodnotou pod touto hranicí se účtuje jako o zásobách, ačkoliv se stále považují za dlouhodobý majetek. Z tohoto vyplývá, že definice pozemků, budov a zařízení jsou obdobné. ČÚL však obecně požaduje klasifikaci náhradních dílů jako zásoby.

Dle § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů se dlouhodobý hmotný majetek oceňuje v pořizovacích cenách (příp. vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou). Podobně jako IAS/IFRS zahrnuje ČÚL náklady přímo přiřaditelné k pořízení majetku do pořizovací ceny. Definice výdajů, které lze zahrnout do ocenění jakékoliv položky dlouhodobého hmotného majetku, je v ČÚL širší. Do ocenění se však nezahrnují náklady na demontáž, výdaje na odstranění majetku a náklady na obnovení původních podmínek. Úrokové náklady (výpůjční náklady) v průběhu výstavby dlouhodobého majetku se aktivují, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Po uvedení majetku do užívání jsou aktivované úrokové náklady odepisovány po dobu použitelnosti tohoto majetku.

Aby mohlo dojít k účetnímu zachycení položky, položka musí být uvedena do stavu způsobilého k užívání. Okamžik zachycení položky dlouhodobého hmotného majetku je definován podobně. ČÚL však podtrhuje potřebu splnit veškeré zákonné požadavky spojené s používáním aktiva před jeho účetním zachycením.

Soubor věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením by měl být oceněn, účetně zachycen a odepisován jako jedna položka.

Dle ČÚL je oprava a údržba zahrnuta do nákladů, pokud nejsou splněna kritéria pro technické zhodnocení, kterým se rozumí dle daňové legislativy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Účetní hodnota dlouhodobého majetku se zvyšuje o technické zhodnocení, pokud náklady na něj v úhrnu za účetní období překročí částku stanovenou zákonem o daních z příjmů (40 tis. Kč). Následné výdaje jsou dle ČÚL ošetřeny technickým zhodnocením. Kritéria zachycení a ocenění následných výdajů dle IAS/IFRS a technického zhodnocení dle ČÚL se neshodují, a proto následné výdaje kapitalizované dle IAS/IFRS nemusí odpovídat technickému zhodnocení dle ČÚL. Dle IAS/IFRS jsou výdaje na významnou údržbu vykázány v rozvaze, pokud splňují kritéria pro vykázání aktiv

v rozvaze. V ČÚL neexistuje konkrétní návod pro účtování těchto typů nákladů a jsou obvykle účtovány přímo do výsledovky.

Pokrok české legislativy a přiblížení se IAS/IFRS lze nalézt v možnosti použití komponentního odepisování. IAS/IFRS při odepisování dlouhodobého majetku, který je klasifikován dle IAS 16, používají komponentní přístup, kdy každou významnou komponentu majetku požadují odepisovat a vykazovat zvlášť jako samostatnou část. S účinností od 1. 1. 2010 je i v ČR možnost uplatnění metody komponentního odepisování majetku. Nově od 1. 1. 2009 může účetní jednotka dle ČÚL zohlednit při odepisování majetku předpokládanou zbytkovou hodnotu. Jinak je odepisování dlouhodobého majetku srovnatelné s IAS/IFRS. Jedním z požadavků IAS/IFRS, který se v ČÚL nevyskytuje, je, aby byla zbytková hodnota a doba použitelnosti daného aktiva alespoň jednou ročně přehodnocena.

Přeceňování na reálnou hodnotu není dle ČÚL povoleno, oceňuje se pořizovací cenou sníženou o oprávky. Dočasné snížení hodnoty dlouhodobého majetku je zohledněno vytvořenou opravnou položkou.

Dle ČÚL odúčtování dlouhodobého majetku obecně nastává zvláště v případě prodeje, likvidace, daru, vkladu do jiného subjektu, převodu, poškození nebo úbytku. IAS/IFRS poskytují obecný návod na odúčtování aktiva z rozvahy, zatímco ČÚL uvádí seznam událostí, které mohou být příčinou odúčtování. ČÚL vyjma specifických případů neřeší odúčtování (vyřazení) části aktiva.

4.2. IAS 40 Investice do nemovitostí

Dle tohoto standardu je investice do nemovitosti držena za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení, případně obojího. Z tohoto důvodu generuje investice do nemovitosti peněžní toky do značné míry nezávisle na ostatních aktivech držných účetní jednotkou. To odlišuje investice do nemovitosti od nemovitostí užívaných vlastníkem, kdy výroba nebo dodávky zboží či služeb (případně používání nemovitostí pro administrativní účely) generují peněžní toky, které jsou přiřaditelné nejen nemovitostem, ale rovněž ostatním aktivům používaným v procesu výroby nebo dodávek. Pro vlastníkem užívané nemovitosti se používá IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení.

Shrnutí standardu IAS 40 Investice do nemovitostí týkající se definice, vykázání, výchozího ocenění, následného ocenění, atd. je uvedeno v příloze č. 10.

4.2.1. Porovnání s ČÚL

Problematika investic do nemovitostí není v ČÚL specificky vůbec řešena. Majetek je klasifikován jako dlouhodobý hmotný majetek a platí pro něj stejná pravidla pro vykazování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku.

4.3. IAS 12 Daně ze zisku

Tento standard se zabývá daní ze zisku splatnou, ale především a z větší části daní odloženou. Stanovení splatné daně vychází ze zdanitelného zisku/ztráty na základě národních daňových předpisů. Stanovení odložené daně vychází ze závazkové metody plynoucí z rozvahového přístupu (z rozdílů mezi daňovou a účetní hodnotou aktiva/závazku) a z dodržování zásady opatrnosti a aktuálního principu. Přičemž odložená daň vznikne pouze z přechodného rozdílu (nikoliv trvalého) mezi daňovou a účetní hodnotou aktiva/závazku. Když účetní jednotka vykazuje daň (ať splatnou či odloženou), postupuje stejným způsobem jako by vykázala transakci související s touto daní. Tedy při transakci, která ovlivňuje hospodářský výsledek, vykáže daňové účinky do nákladů/výnosů a při transakci zobrazené rozvahově vykáže daňové účinky ve vlastním kapitálu. (Krupová, 2009).

Shrnutí standardu IAS 12 Daně ze zisku týkající se definice, vykazování odložených daňových závazků a pohledávek, oceňování odložených daňových pohledávek, atd. je uvedeno v příloze č. 11.

4.3.1. Porovnání s ČÚL

Standard IAS 12 je založen na rozvahově závazkové metodě stejně jako ČÚL. Standard však obsahuje mnohem náročnější a propracovanější požadavky na zveřejnění informací, které se této oblasti dotýkají. Rovněž metodika zjišťování odložených daní je podrobnější a důslednější. Jedná se například o oblast požadavků při testování uplatnitelnosti odložené daňové pohledávky. V českých předpisech není s dostatečnou podrobností upravena ani oblast konsolidací, podnikových kombinací a goodwillu. (Dvořáková, 2009)

Účtováním daně z příjmů právnických osob a účtováním odložené daně se dle ČÚL zabývají Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, a České účetní standardy č. 3 a 17. V ČÚL nebo v daňové legislativě je možno najít množství definic pojmů, které se vztahují k oblasti daně z příjmu. Nicméně pojem „přechodný rozdíl“ není v ČÚL nebo jiné legislativě definován.

Dle § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, se ze zdanitelného přechodného rozdílu zachycuje odložený daňový závazek. Odložené daňové aktivum se zachycuje u:

- odčitatelného přechodného rozdílu;
- převedených nevyužitých daňových ztrát;
- převedených nevyužitých daňových odpočtů a jiných časově převoditelných daňových nároků (nároků převoditelných do budoucna).

Odložené daňové aktivum je podnik povinen přehodnocovat, a pokud není pravděpodobné, že v budoucnosti bude mít dostatečnou daňovou základnu, pak se hodnota odloženého daňového aktiva sníží. Český účetní standard rovněž uvádí, že snížení hodnoty odloženého daňového aktiva se realizuje v případě, kdy je pravděpodobné, že nebude dosažen dostatečný daňový základ. Dříve nezachycené odložené daňové aktivum je uznáno pouze v té míře, v jaké je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk umožní, aby bylo toto aktivum realizovatelné. (Ernst & Young, 2006)

Jak IFRS, tak ČÚL vyžadují totéž ocenění s tím rozdílem, že požadavek na to, aby byla daňová sazba zakotvena zákonem nebo v podstatné míře zakotvena zákonem k rozvahovému dni, není v ČÚL specifikován. Dle § 59 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, budou odložená daňová aktiva a závazky oceněny daňovými sazbami, které se očekávají v době, kdy bude aktivum realizováno nebo závazek uhrazen. Pokud tato daňové sazba není známa, pak se má použít daňová sazba následujícího období.

Nicméně oba rámce se liší ve specifických rysech použití metody a rovněž v úrovni detailnosti popisu řešení. ČÚL vyžaduje účtování odložené daně v individuálních

účetních závěrkách pouze u těch podniků, na něž se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem, a ve všech konsolidovaných účetních závěrkách.

4.4. IAS 21 Dopady změn měnových kurzů

Obsahem tohoto standardu jsou dva hlavní problémy:

- zachycování transakcí v cizích měnách v účetnictví;
- převod účetní závěrky na jinou měnu.

Funkční měna

Funkční měna je měna země, ve které podnik působí. Na rozdíl od měny vykazování, což je měna, v níž je sestavena účetní závěrka.

Ne vždy je zcela zřejmé, která měna by měla být funkční měnou operací podniku, například v případech, kdy má podnik zahraniční provozovny a působí tak ve více zemích.

Standard poskytuje návod pro stanovení funkční měny. Podnik by měl zejména uvážit:

- která měna nejvíce ovlivňuje tržby;
- která měna (země) vytváří významné konkurenční prostředí pro podnik a ovlivňuje tak prodejní ceny;
- která měna významně ovlivňuje mzdové, materiálové a ostatní náklady, které podnik musí vynaložit při výrobě, prodeji nebo poskytování služeb;
- ve které měně jsou vytvářeny peněžní toky z finanční činnosti.

Dále se zde řeší určení funkční měny zahraniční jednotky (ať je či není shodná s měnou vykazujícího podniku). Je třeba zvážit následující: zda jsou aktivity zahraniční jednotky realizovány jako doplněk činnosti vykazujícího podniku, spíše než realizovány s určitým stupněm nezávislosti; zda transakce s vykazujícím subjektem představují velký či malý podíl z celkového objemu aktivit zahraniční jednotky; zda hotovostní toky z aktivit zahraniční jednotky přímo ovlivňují hotovostní toky vykazovaného subjektu a zda hotovostní toky z aktivit zahraniční jednotky dostačují k pokrytí stávajících dlužných závazků a dlužných závazků, které lze normálně očekávat, aniž by jí vykazovaný subjekt poskytl finanční prostředky. (Ernst & Young, 2006)

Použití jiné měny vykazování než funkční měny

Podnik může předložit účetní závěrku v jakékoliv měně. Pokud například skupina zahrnuje jednotlivé subjekty s různou funkční měnou, hospodářské výsledky a finanční pozice každého subjektu jsou vyjádřeny ve společné měně vykazování tak, aby bylo možné předložit konsolidovanou účetní závěrku. Pokud je tato měna odlišná od funkční měny podniku, při přepočtu se postupuje následujícím způsobem:

- aktiva a závazky se přepočítávají závěrkovým kurzem;
- výnosy a náklady se přepočítávají kurzem k datu uskutečnění transakce (pro zjednodušení lze použít průměrný kurz za dané období) a výsledný kurzový rozdíl se vykáže jako samostatná položka vlastního kapitálu.

Vykazování kurzových rozdílů

Kurzové rozdíly vznikající při úhradě nebo dalším přepočtu peněžních položek budou vykazovány ve výsledku období, ve kterém vznikly.

Jsou-li nepeněžní položky, které jsou vedeny v reálné hodnotě vyjádřené v cizí měně, vykázány za použití směnného kurzu platného k datu, ke kterému byla tato hodnota určena, pak jakýkoli zisk či ztráta bude zahrnovat prvek vztahující se ke změně směnných kurzů. V této situaci jsou kurzové rozdíly vykazovány jako součást zisku či ztráty vyplývající z přecenění reálné hodnoty. Pokud je zisk nebo ztráta z nepeněžní položky vykázána přímo ve vlastním kapitálu, pak jakýkoliv směnný komponent tohoto zisku nebo této ztráty bude také vykázána přímo ve vlastním kapitálu. (Ernst & Young, 2006)

4.4.1. Porovnání s ČÚL

ČÚL jsou národní standardy zaměřené na české subjekty, proto předpokládají, že neexistuje potřeba vést účetnictví v jiné měně než je česká koruna. Dle § 4 odst. 12 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů jsou účetní jednotky povinny vést své účetnictví v českých korunách. Paralelní zápisy v cizí měně se vyžadují v případě pohledávek a závazků, akcií, cenných papírů, derivátů, cenin a hotovosti, jsou-li uvedeny v cizích měnách. Také rezervy a opravné položky musí být vedeny v cizí měně, vztahují-li se k majetku či závazkům uvedeným v cizích měnách.

To je hlavní rozdíl ve srovnání s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, které vyžadují stanovit funkční měnu a v ní primárně zachycovat obchodní transakce.

Majetek a závazky pořízené v cizí měně se přepočítávají na české koruny oficiálním směnným kurzem vyhlášeným Českou národní bankou a platným k datu transakce. Alternativně je možné použít pevný směnný kurz určený pro období, za které se sestavuje účetní závěrka. Takovýto pevný směnný kurz musí představovat kurz platný první den období, na které je kurz pevně určen.

Ke každému následnému rozvahovému dni se položky vedené v cizí měně přepočítávají na české koruny oficiálním závěrkovým kurzem vyhlášeným Českou národní bankou k rozvahovému dni.

ČÚL uvádí specifický seznam položek, které mají být uváděny v zahraniční měně, a proto mají být přepočítány na české koruny k rozvahovému dni. Protože jsou tyto položky obvykle peněžní povahy, jejich účtování je obdobné jako v IFRS.

Nepeněžní položky, které se oceňují reálnou hodnotou s přeceněním účtovaným přímo do vlastního kapitálu, se jak podle IFRS tak ČÚL účtují obdobně. Nepeněžní položky, které se oceňují historickými cenami, se v IFRS přepočítávají směnným kurzem k datu transakce a následná změna kurzu na ně nemá vliv, zatímco v ČÚL se některé nepeněžní položky přepočítávají přes vlastní kapitál (např. finanční investice). (Ernst & Young, 2006)

Oblast vykazování kurzových rozdílů upravuje ČÚL shodně s IAS/IFRS. Kurzové rozdílly jsou obvykle vykazovány ve výsledku období, ve kterém vzniknou.

Kurzy používané pro přepočet zahraničních podniků do měny mateřského podniku v konsolidované účetní závěrce jsou v ČÚL a IFRS rozdílné. Zatímco IFRS používá metodu přepočtu z funkční do vykazovací měny, pokud je funkční měna dceřiného podniku odlišná od měny mateřské společnosti, ČÚL požaduje převod účetní závěrky zahraničního podniku užitím pouze kurzů platných k rozvahovému dni. (Deloitte, 2006)

II. APLIKACE UVEDENÝCH TEORETICKÝCH VÝCHODISEK U VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

1. METODIKA

Cílem praktické části této diplomové práce je převod jednotlivých položek účetních výkazů k 31. 12. 2010 dle ČÚL na výkazy dle IAS/IFRS a dále porovnání a objasnění hlavních rozdílů ve výkazech sestavených k 31. 12. 2010 dle obou účetních legislativ ve vybrané společnosti a zhodnocení vlivu odlišných přístupů na vykazované informace. Jak bylo již uvedeno v úvodu, jsem zaměstnána v poradenské firmě a transformace účetní závěrky u vybrané společnosti na účetní závěrku dle IAS/IFRS včetně všech souvisejících tabulek a výpočtů jsem zpracovala sama. Nejedná se o převzaté údaje.

Literární rešerši tvoří tři základní části zaměřené zejména na formální porovnání účetních výkazů sestavených dle ČÚL a dle IAS/IFRS. Náplní poslední čtvrté kapitoly je porovnání metod uznávání, oceňování a vykazování vybraných prvků účetní závěrky dle ČÚL a IAS/IFRS, přičemž byly podrobně rozebrány pouze standardy týkající se společnosti, která byla zvolena pro praktickou část diplomové práce.

K úpravě a převodu položek výkazů v praktické části bude využito poznatků z literární rešerše této diplomové práce, která byla sepsána na základě studia odborné literatury a je uvedena v seznamu použité literatury. Vzhledem k charakteru podnikání společnosti, která byla pro praktickou část zvolena, byla pozornost zaměřena zejména na oblast dlouhodobého majetku, kdy dle ČÚL je majetek v rozvaze společnosti zachycen klasicky jako dlouhodobý hmotný majetek. Z pohledu IAS/IFRS je však tento majetek klasifikován jako investice do nemovitosti dle IAS 40 Investice do nemovitostí. Navíc společnost používá stejnou vykazovací a funkční měnu EUR. Pro transformaci dlouhodobého hmotného majetku z ČÚL do IAS/IFRS a jeho vykázání k datu účetní závěrky je potřeba provést storno ročních odpisů, přecenit nemovitosti na reálnou hodnotu a zaúčtovat kurzové rozdíly z důvodu používání vykazovací a funkční měny EUR.

V důsledku klasifikace dlouhodobého hmotného majetku jako investice do nemovitostí dle IAS 40 a přecenění na reálnou hodnotu dochází ke zvýšení účetní zůstatkové ceny dlouhodobého majetku, zatímco daňová zůstatková cena dle ČÚL zůstává nezměněna. Tato situace vede také k výrazným změnám v odložené dani.

Další rozdíl je vykázán v pozici nákladů příštích období a je způsoben tím, že společnost dle ČÚL eviduje v konečném zůstatku účtu 381 výdaje za reklamu, které jsou postupně rozpouštěny do nákladů. Výdaje na reklamu nejsou dle IAS 38 Nehmotná aktiva aktivem a jsou považovány za náklad období, ve kterém byly vynaloženy.

Veškeré tyto zmiňované úpravy ovlivní výsledek hospodaření běžného účetního období a také bilanční sumu k 31.12.2010.

Převod účetní závěrky je zpracováván v softwarovém programu a postup bude detailně popsán níže. Výstupem této praktické části budou výkazy sestavené v souladu s ČÚL a výkazy sestavené dle IAS/IFRS do vzoru požadovaného mateřskou společností. Pro lepší srovnání budou také sestaveny modifikované výkazy do vzoru dle ČÚL a bude provedeno srovnání jednotlivých řádků s hodnotami dle IAS/IFRS v položkách, které nějakým způsobem ovlivní bilanční sumu a výsledek hospodaření. Položky, které nemají vliv na vykazované informace (jedná se o pouze o přečlenění mezi rozvahovými nebo výsledkovými účty a tyto úpravy nejsou významné) nebudou zmiňovány. Vzhledem k rozsahu byla práce zaměřena pouze na sestavení dvou hlavních výkazů, a to rozvahy a výkazu zisku a ztráty. V závěru bude provedena krátká finanční analýza pomocí vybraných poměrových ukazatelů s porovnáním vlivu odlišných přístupů na vykazované hodnoty.

1.1. Postup převodu účetní závěrky

Transformace účetní závěrky sestavené dle ČÚL na účetní závěrku sestavenou dle IAS/IFRS je zpracovávána každoročně poradenskou společností, ve které jsem zaměstnána a na sestavení účetní závěrky se přímo podílím. Převod probíhá v auditorském softwarovém programu „AuditAgent“ na principu:

- analýzy konečných zůstatků účtů v obrátové předvaze dle ČÚL;
- přiřazení konečných zůstatků účtů obrátové předvahy dle ČÚL jednotlivým pozicím ve výkazech dle IAS/IFRS; a

- prostřednictvím doúčtování (úprav mezi ČÚL a IAS/IFRS) dochází k vykázání položek v souladu s IAS/IFRS.

Číslo a název účtu jsou uvedeny ve sloupci „Konto“, počáteční stavy dle obrátové předvahy dle ČÚL jsou nastaveny ve sloupci „Anfangssaldo“ a úpravy na hodnoty dle IAS/IFRS jsou zde promítnuty prostřednictvím doúčtování ve sloupci „Buchungen“ (tyto úpravy mají vliv na výsledek hospodaření a na výši bilanční sumy) a ve sloupci „Umgliederungen“ (tyto úpravy jsou bez dopadu do výsledku hospodaření a jedná se pouze o přečlenění mezi jednotlivými rozvahovými nebo výsledkovými účty). Konečné hodnoty dle IAS/IFRS vykázané v jednotlivých pozicích jsou uvedeny ve sloupci „Endsaldo“. Hodnoty minulého období dle IAS/IFRS jsou uvedeny ve sloupci „Vorjahr“ – viz tabulka č. 3. Na základě finálního výstupu z programu „AuditAgent“ jsou poté sestaveny výkazy dle IAS/IFRS, výkazy dle ČÚL jsou sestaveny na základě obrátové předvahy, tj. konečných zůstatků ve sloupci „Anfangssaldo“.

Tabulka č. 3: Postup převodu z ČÚL do IAS/IFRS v SW programu AuditAgent

Jahresabschluss: 31. prosince 2010
Bilanz Aktiva
Standardpositions-Nr.: 998 Bis 1998

Konto	Anfangssaldo	Buchungen	Umgliederungen	Endsaldo	P	N	Ref	Vorjahr	Abw. Betrag	Abw.
021 003 FM sumperk III.	109 936 031,83	-264 204,50	0,00	109 671 827,33				108 631 115,33	1 040 712,00	1
021 220 Drobné obchody	84 889 947,43	-223 751,27	0,00	84 666 196,16				84 666 196,16	0,00	0
021 239 Budova sumperk Kaufland	98 858 951,12	-501 496,00	0,00	98 357 455,12				98 357 455,12	0,00	0
021 987 Verkehrswert Sumperk I+II	0,00	58 103 412,42	0,00	58 103 412,42				45 219 124,42	12 884 288,00	28
022 400 Zvláštní tech. zařízení	35 000,00	0,00	0,00	35 000,00				35 000,00	0,00	0
031 002 Pozemky sumperk II	4 730 933,97	0,00	0,00	4 730 933,97				4 730 933,97	0,00	0
031 039 Pozemky sumperk I	5 012 175,00	0,00	0,00	5 012 175,00				5 012 175,00	0,00	0
081 003 Opravky sumperk III.	-7 882 152,00	7 882 152,00	0,00	0,00				0,00	0,00	0
081 220 Opravky k drobným obchod.	-22 695 234,00	22 695 234,00	0,00	0,00				0,00	0,00	0
081 239 Opravky sumperk I	-60 179 470,00	60 179 470,00	0,00	0,00				0,00	0,00	0
082 400 Opravky k zvl.tech.zařízením	-29 927,77	29 927,77	0,00	0,00				0,00	0,00	0
1290.01.62 IAS 40 IP Sumperk I+II	212 676 255,58	147 900 744,42	0,00	360 577 000,00				346 652 000,00	13 925 000,00	4

Zdroj: vlastní zpracování v programu AuditAgent

Vysvětlivky k názvům sloupců:

„Konto“ = číslo a název účtu

„Anfangssaldo“ = konečný zůstatek účtu dle ČÚL

„Buchungen“ = úpravy mezi ČÚL a IAS/IFRS s dopadem výsledku hospodaření

„Umgliederungen“ = úpravy mezi ČÚL a IAS/IFRS bez dopadu do výsledku hospodaření (přečlenění mezi rozvahovými nebo výsledkovými účty)

„Endsaldo“ = konečný zůstatek účtu dle IAS/IFRS

1.2. Hodnocení výkazů pomocí finanční analýzy

Finanční analýza je v moderních podnicích nedílnou součástí finančního řízení a o výsledky finanční analýzy se vedle managementu společnosti zajímají také akcionáři společnosti, banky, obchodní věřitelé, odběratelé, zaměstnanci a řada jiných subjektů.

K objasnění vlivu odlišných přístupů na vykazované informace budou použity vybrané finanční poměrové ukazatele.

Na základě porovnání výkazů dle ČÚL a IAS/IFRS (které budou sestaveny v závěru praktické části) vyplyne, že nejvýznamnější změny vznikly v položkách:

- aktiva a pasiva celkem;
- vlastní kapitál;
- nerozdělený zisk minulých let; a
- výsledek hospodaření běžného účetního období.

Změny v těchto položkách budou vysvětleny v podrobně v kapitole 3. Identifikace rozdílů mezi ČÚL a IAS/IFRS a úpravy z nich vyplývající.

Pro krátkou finanční analýzu byly vybrány ukazatele ze skupiny ukazatelů rentability (rentabilita celkového kapitálu, rentabilita vlastního kapitálu) a ze skupiny ukazatelů zadluženosti (celková zadluženost, ukazatel podílu cizího kapitálu), protože dávají do poměru položky účetních výkazů ve kterých došlo k nevýznamnějším rozdílům dle ČÚL a dle IAS/IFRS.

1.2.1. Ukazatele rentability

Skupina těchto ukazatelů poměřuje různé úrovně zisku s výší zdrojů, které byly vynaloženy na jeho vytvoření.

Rentabilita celkového kapitálu (ROA – Return on Assets)

Vyjadřuje poměr mezi ziskem a úhrnně vloženým kapitálem. Vyjadřuje tedy, kolik jedna koruna vloženého kapitálu (vlastního i cizího) generuje zisku před úroky a zdaněním. (Valach, 1999)

$$ROA = \frac{\text{zisk před úroky a daněmi}}{\text{celková aktiva (netto)}} = \frac{\text{ř.61 + ř.43 výkazu zisku a ztráty}}{\text{ř.1 rozvahy}}$$

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE – Return on Equity)

Vyjadřuje poměr mezi čistým ziskem a vlastním kapitálem. Vyjadřuje tedy, kolik jedna koruna vlastních zdrojů generuje čistého zisku. (Valach, 1999)

$$ROE = \frac{\text{zisk po zdanění}}{\text{vlastní kapitál}} = \frac{\text{ř.60 výkazu zisku a ztráty}}{\text{ř.68 rozvahy}}$$

1.2.2. Ukazatele zadluženosti

Pojmem zadluženost je vyjádřena skutečnost, že podnik používá k financování svých aktiv a činnosti cizí zdroje (dluh).

Celková zadluženost (ukazatel věřitelského rizika)

Celkovou zadlužeností je vyjádřen poměr mezi cizími zdroji financování a celkovými zdroji financování (celkovým majetkem). (Valach, 1999)

$$\text{Ukazatel věřitelského rizika} = \frac{\text{celkové závazky}}{\text{celková aktiva}} = \frac{\text{ř.86 + ř.119 rozvahy}}{\text{ř.1 rozvahy}}$$

Ukazatel podílu cizího kapitálu (Debt-equity ratio)

Tento ukazatel naznačuje, zda podnik preferuje vlastní či cizí zdroje financování. Tento ukazatel vyjadřuje, kolikrát dluh převyšuje hodnotu vlastního kapitálu. (Valach, 1999)

$$\text{Ukazatel podílu cizího kapitálu} = \frac{\text{celkové závazky}}{\text{vlastní kapitál}} = \frac{\text{ř.86 + ř.119 rozvahy}}{\text{ř.68 rozvahy}}$$

2. CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Společnost je součástí konsolidované účetní závěrky německé podnikatelské skupiny, která se zabývá výstavbou, pronájmem, péčí a správou komerčních nemovitostí. Společnost je nepovinně auditovaná a nemá povinnost sestavovat účetní závěrku dle IAS/IFRS. Sestavuje ji ale na základě požadavku německé mateřské společnosti, která je emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů a má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů.

Vzhledem k tomu, že sama společnost povinnost sestavit účetní závěrku dle IAS/IFRS nemá, nebyl vyhotovován komentář k účetním výkazům (příloha dle IAS/IFRS), výkaz cash-flow a výkaz změn ve vlastním kapitálu. Tyto součásti bude vyhotovovat německá mateřská společnost v rámci konsolidované účetní závěrky dle IAS/IFRS za celou skupinu podniků.

Vzhledem k tomu, že si společnost nepřeje být jmenována, bude vybraná společnost nazývána společnost XYZ s.r.o. Společnost XYZ s.r.o. byla založena výhradně za účelem výstavby a vlastnění komerčních nemovitostí, které bude následně pronajímat. Hlavní rozdíl je tedy v klasifikaci vlastněných nemovitostí dle ČÚL a dle IAS/IFRS. Dle ČÚL jsou nemovitosti vykazovány jako dlouhodobý hmotný majetek a dle IAS/IFRS jsou klasifikovány a vykazovány dle IAS 40 jako investice do nemovitostí.

- právní forma: společnost s ručením omezeným;
- základní kapitál: 6.500 tis. Kč;
- zápis do obchodního rejstříku: 1998;
- předmět podnikání: nákup a prodej nemovitostí; správa objektů;
- předmět činnosti: pronájem nemovitostí.

3. IDENTIFIKACE ROZDÍLŮ MEZI ČÚL A IAS/IFRS A ÚPRAVY Z NICH VYPLÝVAJÍCÍ

Společnost sestavuje výkazy do standardního formátu předepsaného vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Výkazy dle IAS/IFRS jsou sestavovány do formátu rozvahy a výsledovky požadovaného mateřskou společností. Některé účty z obrátové předvahy dle ČÚL jsou ve výkazech dle IAS/IFRS přiřazeny odlišným pozicím (jedná se pouze o přečlenění mezi jednotlivými řádky rozvahy nebo výsledovky buď z důvodu požadavku koncernu, nebo z hlediska podrobnějšího členění dle IAS/IFRS oproti ČÚL). Těmito úpravami se nebudu v diplomové práci zabývat, protože nemají vliv na bilanční sumu a výsledek hospodaření. V tabulce č. 4 a 5 je uveden stručný přehled všech položek výkazů (hodnoty vychází z konečných výkazů, které budou sestaveny v závěru praktické části), které k 31. 12. 2010 vykazují odlišné hodnoty dle jednotlivých legislativ. Objasnění rozdílů se budou věnovat následující kapitoly. Výsledkem této praktické části budou výkazy sestavené dle ČÚL, výkazy sestavené dle IAS/IFRS, a výkazy sestavené v rovině ČÚL s porovnáním hodnot dle IAS/IFRS.

Tabulka č. 4: Porovnání hodnot v položkách rozvahy dle ČÚL a IAS/IFRS k 31. 12.2010

Položka	Hodnota k 31. 12. 2010 dle ČÚL (netto)	Hodnota k 31. 12. 2010 dle IAS/IFRS
ř. 13 Dlouhodobý hmotný majetek	212.676 tis. Kč	360.577 tis. Kč*
ř. 47 Odložená daňová pohledávka	2.253 tis. Kč	524 tis. Kč
ř. 64 Náklady příštích období	3.557 tis. Kč	859 tis. Kč
ř. 83 Nerozdělený zisk minulých let	39.668 tis. Kč	133.860 tis. Kč
ř. 85 Výsledek hospodaření běžného účetního období	14.880 tis. Kč	38.303 tis. Kč
ř. 102 Odložený daňový závazek	0 tis. Kč	25.859 tis. Kč

* Ve výkazech dle IAS/IFRS vykázáno v samostatné pozici „IAS 40 Investice do nemovitostí“.

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 5: Porovnání hodnot v položkách výsledovky dle ČÚL a IAS/IFRS k 31. 12. 2010

Položka	Hodnota k 31. 12. 2010 dle ČÚL (netto)	Hodnota k 31. 12. 2010 dle IAS/IFRS
ř. 10 Služby	1.927 tis. Kč	2.447 tis. Kč
r. 18 Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	16.553 tis. Kč	0 tis. Kč
IAS 40, IAS 21 Výnos z přecenění investic do nemovitostí na reálnou hodnotu	0 tis. Kč*	31.575 tis. Kč
ř. 45 Ostatní finanční náklady	3.466 tis. Kč	22.157 tis. Kč
ř. 51 Daň z příjmů za běžnou činnost – odložená	-982 tis. Kč	4.512 tis. Kč
ř. 60 Výsledek hospodaření za účetní období	14.880 tis. Kč	38.303 tis. Kč

* Ve výkazech dle IAS/IFRS vykázáno v samostatné pozici „IAS 40, 21 Výnos z přecenění nemovitostí“. ČÚL nedefinuje pozici s tímto obsahem.

Zdroj: vlastní zpracování

3.1. Dlouhodobý hmotný majetek

Hlavním a tím největším rozdílem, jak bylo již zmíněno výše, ve výkazech společnosti XYZ s.r.o. je účetní zachycení a vykazování dlouhodobého majetku dle ČÚL a dle IAS/IFRS:

ČÚL: Dlouhodobý hmotný majetek – řádek č. 3 v rozvaze 212.676 tis. Kč

IAS/IFRS: IAS 40 Investice do nemovitostí 360.577 tis. Kč

(ČÚL neupravuje, neexistuje samostatná pozice ve výkazech)

Pohled na tuto problematiku z hlediska obou systémů byl blíže popsán v literární rešerši.

Společnost byla prvotně zřízena za účelem výstavby nemovitostí, které bude držet a v současné době také drží, pouze za účelem získávání výnosů z pronájmu. Tato definice zcela vystihuje definici dle IAS 40 Investice do nemovitostí. Dle ČÚL je majetek v rozvaze společnosti zachycen klasicky jako dlouhodobý hmotný majetek, který je odepisován (stejně tak, jak by bylo postupováno v případě IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení). Pojetí nemovitostí dle IAS 40 z praktického hlediska znamená, že se dlouhodobý hmotný majetek neodepisuje a případné snížení, nebo naopak zvýšení

hodnoty nemovitostí je k rozvahovému dni docíleno přeceněním na reálnou hodnotu (Fair Value).

Vzhledem k tomu, že účetní závěrka dle IAS/IFRS je sestavována pro potřeby německé mateřské společnosti, která má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku dle IAS/IFRS vzhledem k tomu, že většina nájemních smluv je uzavřena v měně EUR, je používána stejná vykazovací a funkční měna EUR, a tudíž je reálná hodnota nemovitostí primárně stanovena rovněž v EUR. Volba funkční měny a měny vykazování je řešena v samostatném standardu IAS 21 Dopady změn měnových kurzů, který byl popsán výše. Pro potřeby této diplomové práce nejsou uváděny výkazy dle IAS/IFRS sestavené v EUR, ale výkazy dle IAS/IFRS v CZK z důvodu lepšího porovnání s výkazy sestavenými dle ČÚL.

Pro transformaci dlouhodobého hmotného majetku z ČÚL do IAS/IFRS a jeho vykázání k datu účetní závěrky je třeba následujících kroků:

- provést storno ročních odpisů;
- dle IAS 40 přecenit nemovitosti na Fair Value;
- zaúčtovat kurzové rozdíly, vzniklé v souvislosti s přeceněním investic do nemovitostí na reálnou hodnotu, z důvodu funkční měny EUR dle IAS 21.

3.1.1. Storno ročních odpisů

Společnost vlastní tři nemovitosti včetně pozemků, jejich pořizovací ceny jsou v ČÚL klasicky zachyceny na účtech 021 a 031 a oprávkový k budovám jsou na účtech 081. Vzhledem k tomu, že jsou nemovitosti ze tří čtvrtin financovány úvěry, bude poukázáno na odlišné pořizovací ceny nemovitostí dle ČÚL a dle IAS/IFRS. Dle IAS/IFRS byly z pořizovací ceny vyjmuty, a v prvním roce zařazení majetku do používání do nákladů odúčtovány vedlejší náklady pořízení, které nebylo možné dle tehdy platného IAS 23 Výpůjční náklady, zahrnout do pořizovací ceny nemovitostí. Jedná se zejména o náklady na posouzení bonity žadatele o úvěr, náklady na zprostředkování úvěru, notářské poplatky za sepsání úvěrové smlouvy, znalecké poplatky apod. V souvislosti s novelizací standardu IAS 23 bylo toto dřívější vykazování všech výpůjčních nákladů do výsledovky běžného období zrušeno a nové znění IAS 23 stanoví povinnost tyto náklady naopak zahrnout do pořizovací ceny majetku a je povinné pro účetní období

začínající 1. ledna 2009. Rozdíl odlišné pořizovací ceny dle ČÚL a dle IAS/IFRS je vyčíslen v tabulce č. 7.

Tabulka č. 7: Porovnání PC dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚL a IAS/IFRS

Rekapitulace DHM dle IAS 16:		Rekapitulace DHM dle ČÚL:	
Pořizovací cena budov dle IAS 16 k 31.12.2010	292 695 478,61 Kč	Pořizovací cena budov dle ČÚL k 31.12.2010	293 684 930,38 Kč
Pořizovací cena - Pozemek I	5 012 175,00 Kč	Pořizovací cena - Pozemek I	5 012 175,00 Kč
Pořizovací cena - Pozemek II	4 730 933,97 Kč	Pořizovací cena - Pozemek II	4 730 933,97 Kč
Pořizovací cena - ostatní vybavení	35 000,00 Kč	Pořizovací cena - ostatní vybavení	35 000,00 Kč
Celkem pořizovací cena IAS 16 k 31.12.2010	302 473 587,58 Kč	Celkem pořizovací cena ČÚL k 31.12.2010	303 463 039,35 Kč
Oprávky k 31.12.2010	90 372 417,40 Kč	Oprávky k 31.12.2010	90 756 856,00 Kč
Oprávky k 31.12.2010 - ostatní vybavení	29 927,77 Kč	Oprávky k 31.12.2010 - ostatní vybavení	29 927,77 Kč
Celkem oprávky k 31.12.2010	90 402 345,17 Kč	Celkem oprávky k 31.12.2010	90 786 783,77 Kč
ZC dle IAS 16 k 31.12.2010	212 071 242,41 Kč	ZC dle ČÚL k 31.12.2010	212 676 255,58 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Dle ČÚL byly v roce 2010 zaúčtovány odpisy v celkové výši 16.553 tis. Kč, jak je vidět v tabulce č. 6 na účtu 551 000 Odpisy. Pro potřeby IAS/IFRS je třeba veškeré tyto odpisy každoročně stornovat z výsledku hospodaření běžného účetního období. Suma odpisů z minulých let, tzn. oprávky od roku zařazení, až do roku 2009 jsou odúčtovány do vlastního kapitálu proti nerozdělenému zisku minulých let.

Tabulka č. 6: Storno odpisů dlouhodobého hmotného majetku

Jahresabschluss: 31. prosince 2010
Lead Schedule Investment Property IAS 40
Standardpositions-Nr.: 1289 Bis 1290.04

Konto	Anfangssaldo	Buchungen	Umgliederungen	Endsaldo	P	N	Ref	Vorjahr	Abw. Betrag	Abw.
021 003 FM sumperk III.	109 936 031,83	-264 204,50	0,00	109 671 827,33				108 631 115,33	1 040 712,00	1
021 220 Drobné obchody	84 889 947,43	-223 751,27	0,00	84 666 196,16				84 666 196,16	0,00	0
021 239 Budova sumperk Kaufland	98 858 951,12	-501 496,00	0,00	98 357 455,12				98 357 455,12	0,00	0
021 987 Verkehrswert Sumperk I+II	0,00	45 219 124,42	0,00	45 219 124,42				45 219 124,42	0,00	0
022 400 Zvláštní tech. zařízení	35 000,00	0,00	0,00	35 000,00				35 000,00	0,00	0
031 002 Pozemky sumperk II	4 730 933,97	0,00	0,00	4 730 933,97				4 730 933,97	0,00	0
031 039 Pozemky sumperk 1	5 012 175,00	0,00	0,00	5 012 175,00				5 012 175,00	0,00	0
081 003 Oprávky sumperk III.	-7 882 152,00	7 882 152,00	0,00	0,00				0,00	0,00	0
081 220 Oprávky k drobným obchodům	-22 695 234,00	22 695 234,00	0,00	0,00				0,00	0,00	0
081 239 Oprávky sumperk 1	-60 179 470,00	60 179 470,00	0,00	0,00				0,00	0,00	0
082 400 Oprávky k zvl.tech.zařízení	-29 927,77	29 927,77	0,00	0,00				0,00	0,00	0
1290.01.62 IAS 40 IP Sumperk I+II	212 676 255,58	135 016 456,42	0,00	347 692 712,00				346 652 000,00	1 040 712,00	0
	<u>212 676 255,58</u>	<u>135 016 456,42</u>	<u>0,00</u>	<u>347 692 712,00</u>				<u>346 652 000,00</u>	<u>1 040 712,00</u>	<u>0</u>
551 000 Odpisy	16 553 034,00	-16 553 034,00	0,00	0,00				0,00	0,00	0
3060 Abschreibungen	16 553 034,00	-16 553 034,00	0,00	0,00				0,00	0,00	0

Zdroj: vlastní zpracování v programu AuditAgent

Ještě před přeceněním nemovitostí na reálnou hodnotu je v tabulce č. 7 uvedena rekapitulace dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚL a dle IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení (pokud by nemovitosti nebyly klasifikovány dle IAS 40 jako investice do nemovitostí), kde by bylo upozorněno na odlišnou pořizovací cenu stanovenou dle IAS/IFRS z důvodu vyjmutí vedlejších nákladů pořízení z pořizovací ceny budov.

Dopad storna odpisů do výsledku hospodaření dle IAS/IFRS za rok 2010:

- snížení nákladů o Kč 16.553.034,-, tj. zvýšení výsledku hospodaření dle IAS/IFRS o Kč 16.553.034,-.

3.1.2. Přecenění nemovitostí na reálnou hodnotu dle IAS 40

Ve druhém kroku dochází k přecenění nemovitostí na Fair Value, která je stanovena v měně EUR. Vzhledem k tomu, že dle IAS 21 je zvolena funkční i vykazovací měna EUR a účetnictví je primárně vedeno v CZK, dochází v důsledku změny kurzu mezi jednotlivými rozvahovými dny (např. kurz k 31. 12. 2010 byl 25,06 CZK/EUR a k 31. 12. 2009 byl kurz 26,465 CZK/EUR) ke změně do EUR přepočtené částky zůstatkové/pořizovací hodnoty nemovitostí. Tato změna je zachycena jako kurzový rozdíl dle IAS 21.30 výsledkově, protože i změna reálné hodnoty je zachycena do výsledku hospodaření běžného účetního období.

K výpočtu Fair Value nemovitostí používá společnost zjednodušené metody na principu „Jahres-Netto Miete“, tzn. úhrnu ročního čistého nájemného, které je stanoveno dle platných běžících nájemních smluv pro daný rok. Toto roční čisté nájemné je násobeno koeficientem, který zohledňuje aktuální ekonomické podmínky a je každoročně aktualizován.

Tento koeficient se snaží pomocí různých ukazatelů přiblížit co nejvíce násobením úhrnu ročního čistého nájemného reálné hodnotě. Mezi hlavní faktory určující výši koeficientu patří:

- kvalita stavby (v závislosti na použitém materiálu, provedení stavby, její opotřebení apod.);
- poloha pozemku v rámci dané lokality (okraj/střed města, dostupnost MHD, dopravní dostupnost, vzdálenost komplementárních služeb – kino, kadeřník, úřady, lékař apod.);

- platební schopnost nájemníků (bankovní záruky, kauce, stabilita a finanční pozice firmy, napojení na mezinárodní firmy apod.);
- možnost rozšíření aktuálních ploch a konkurenční výhody;
- různé poměry zůstatku úvěrů přijatých k financování nemovitostí a úhrnu čistého ročního nájmu ($1/(\text{aktuální zůstatek úvěru/úhrn čistého nájmu}) \cdot 100$; účetní zůstatková cena/aktuální výše úvěru, poměr úhrnu čistého ročního nájmu a anuitních splátek za rok apod.)

Koeficient je určován centrálně z mateřské společnosti a pro rok 2010 byl pro společnost XYZ s.r.o. stanoven koeficient 11,60. Mateřská společnost navíc ověřuje výši individuálně určeného koeficientu tím, že nechává každé 3 roky vyhotovovat znalecký posudek na stanovení reálné hodnoty nemovitostí. Vzhledem k tomu, že takovýchto nemovitostí vlastní v ČR několik desítek, jedná se o značně rozsáhlé výdaje. Z tohoto důvodu je v mateřské společnosti vynakládáno značné úsilí, aby bylo možno co nejobjektivněji stanovit každoročně reálnou hodnotu vlastními prostředky na místo finančně nákladnějších znaleckých posudků.

Na jednu stranu je pochopitelná snaha o úsporu značných výdajů za posudky renomovaných znalců, na straně druhé je potřeba upozornit na možnou snahu o subjektivní určení reálné hodnoty, či dokonce její účelové stanovení s cílem zkreslit vypovídací schopnost finančních výkazů.

Postup výpočtu reálné hodnoty je uveden v tabulce č. 8.

Tabulka č. 8: Porovnání dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚL a IAS/IFRS

Objekt	Roční čisté nájemné dle smlouvy v €	Koeficient 2010	Fair Value k 31.12.2010 v €	Kurz k 31.12.2010 CZK/EUR	Fair Value k 31.12.2010 v CZK (zaokr. na tis. nahoru)
nemovitosti XYZ s.r.o.	1 240 389,83	11,60	14 388 522,03	25,06	360 577 000,00

Nová Fair Value 2010	360 577 000,00
----------------------	-----------------------

Pořizovací cena IAS 16 k 31.12.2010	302 473 587,58
-------------------------------------	-----------------------

Doúčtovat	58 103 412,42
-----------	----------------------

V minulých letech již doúčtováno	45 219 124,42
----------------------------------	----------------------

V roce 2010 zaúčtovat	12 884 288,00
-----------------------	----------------------

účtování IAS/IFRS: 021/665

Zdroj: vlastní zpracování

Reálná hodnota nemovitostí k 31. 12. 2010 činí 360.577 tis. Kč (tj. 14.389 tis. EUR) a je vyšší než jejich pořizovací cena dle IAS 16 (302.474 tis. Kč). Toto zvýšení reálné hodnoty bude zaúčtováno do výnosů a dojde k ovlivnění výsledku hospodaření běžného účetního období dle IAS/IFRS - dojde k jeho zvýšení o 12.884.288,- (částka 45.219 tis. Kč byla do výsledku hospodaření zaúčtována již v předchozích letech) a o tuto částku se oproti roku 2009 zvýší hodnota investic do nemovitostí dle IAS 40, jak je patrné v tabulce č. 9.

Tabulka č. 9: Přecenění nemovitostí na Fair Value dle IAS 40

Jahresabschluss: 31. prosince 2010
Lead Schedule Investment Property IAS 40
Standardpositions-Nr.: 1289 Bis 1290.04

Konto	Anfangssaldo	Buchungen	Umgliederungen	Endsaldo	P	N	Ref	Vorjahr	Abw. Betrag	Abw.
021 003 FM sumperk III.	109 936 031,83	-264 204,50	0,00	109 671 827,33				108 631 115,33	1 040 712,00	1
021 220 Drobné obchody	84 889 947,43	-223 751,27	0,00	84 666 196,16				84 666 196,16	0,00	0
021 239 Budova sumperk Kaufland	98 858 951,12	-501 496,00	0,00	98 357 455,12				98 357 455,12	0,00	0
021 987 Verkehrswert Sumperk I+II	0,00	58 103 412,42	0,00	58 103 412,42				45 219 124,42	12 884 288,00	28
022 400 Zvláštní tech. zařízení	35 000,00	0,00	0,00	35 000,00				35 000,00	0,00	0
031 002 Pozemky sumperk II	4 730 933,97	0,00	0,00	4 730 933,97				4 730 933,97	0,00	0
031 039 Pozemky sumperk 1	5 012 175,00	0,00	0,00	5 012 175,00				5 012 175,00	0,00	0
081 003 Opravky sumperk III.	-7 882 152,00	7 882 152,00	0,00	0,00				0,00	0,00	0
081 220 Opravky k drobným obchodům	-22 695 234,00	22 695 234,00	0,00	0,00				0,00	0,00	0
081 239 Opravky sumperk 1	-60 179 470,00	60 179 470,00	0,00	0,00				0,00	0,00	0
082 400 Opravky k zvl.tech.zařízení	-29 927,77	29 927,77	0,00	0,00				0,00	0,00	0
1290.01.62 IAS 40 IP Sumperk I+II	212 676 255,58	147 900 744,42	0,00	360 577 000,00				346 652 000,00	13 925 000,00	4
	<u>212 676 255,58</u>	<u>147 900 744,42</u>	<u>0,00</u>	<u>360 577 000,00</u>				<u>346 652 000,00</u>	<u>13 925 000,00</u>	<u>4</u>

Zdroj: vlastní zpracování v programu AuditAgent

Dle ČÚL činí netto hodnota dlouhodobého hmotného majetku 212.676 tis. Kč (viz sloupec „Anfangssaldo“ v tabulce č. 9), tato hodnota je také vykázána na řádku č. 13 v rozvaze k 31. 12. 2010. Dle IAS/IFRS je tento majetek oceněn reálnou hodnotou na částku 360.577 tis. Kč (viz sloupec „Endsaldo“) a v rozvaze dle IAS/IFRS je tato reálná hodnota vykázána v pozici „IAS 40 Investice do nemovitostí“.

3.1.3. Zaúčtování kurzových rozdílů dle IAS 21

Jak již bylo zmíněno výše, společnost používá v souladu s IAS 21 vykazovací a funkční měnu EUR. Fair Value investic do nemovitostí je tudíž stanovena také v EUR (14.389 tis. EUR) a ve výsledku hospodaření běžného účetního období musí být v souvislosti se změnou reálné hodnoty v EUR zohledněny vzniklé kurzové rozdíly.

Tabulka č. 10: Výpočet kurzové ztráty dle IAS 21

Objekt	nemovitosti XYZ s.r.o.
Fair Value k 31.12.2010 v € 25,06 CZK/EUR	14 388 522,03 Kč
Fair Value k 31.12.2009 v € 26,465 CZK/EUR	13 098 482,00 Kč
Rozdíl Fair Value 09 -10 v €	1 290 040,03 Kč
Technické zhodnocení v roce 2010 v €	- 41 528,81 Kč
Rozdíl Fair Value 09 -10 v €	1 248 511,22
Rozdíl Fair Value 09 -10 v CZK 25,29 CZK/EUR	31 574 848,63
Přecenění investic do nemovitostí k 31.12.2010 dle IAS 40	12 884 288,00
Kurzová ztráta k 31.12.2010 dle IAS 21	18 690 560,63

Účtování IAS/IFRS:

účet MD	Částka	účet D	Částka
563 998	18 690 560,63	665 998	31 574 848,63
021.987	12 884 288,00		

Zdroj: vlastní zpracování

Oproti roku 2009 došlo ke zvýšení reálné hodnoty investice do nemovitostí o EUR 1.248.511,22,-, jak je vyčísleno v tabulce č. 10. Tato hodnota EUR (po přepočtu

na CZK) by měla být vykázána ve výsledku hospodaření roku 2010, resp. zaúčtována do výnosů. Pro přepočít položek výsledovky je vždy používán průměrný kurz za rok 2010, tj. kurz 25,29,- CZK/EUR. Naopak pro přepočít rozvahových položek je používám kurz ČNB k 31. 12. 2010, tj. kurz 25,06,- CZK/EUR. Jak je vidět výše, rozdíl Fair Value v letech 2009 a 2010 činí v CZK 31.574.848,63,- a tato částka musí být také zaúčtována do výsledku hospodaření roku 2010 jako výnos z přecenění investic do nemovitostí na reálnou hodnotu dle IAS 40. Jak je patrné z uvedeného účtování, část ve výši CZK 12.884.288,- byla již zaúčtována na vrub účtu 021 v rámci přecenění nemovitostí na reálnou hodnotu dle IAS 40 (v našem případě je používán účet 665 jako výnosy z dlouhodobého finančního majetku, který se nejbližší obsahově přibližuje) a zbylá část ve výši CZK 18.690.560,63,- tvoří kurzovou ztrátu, která bude zaúčtována na vrub účtu 563. Dopad přecenění dle IAS 40 a IAS 21 je vidět v tabulce č. 11.

Dopad přecenění dle IAS 40 a IAS 21 do výsledku hospodaření dle IAS/IFRS za rok 2010:

- Zvýšení výnosů o Kč 31.574.868,63,-, tj. zvýšení výsledku hospodaření o Kč 31.574.868,63,-.
- Zvýšení nákladů o Kč 18.690.560,63,-, tj. snížení výsledku hospodaření o Kč 18.690.560,63,-.

Tabulka č. 11: Dopady přecenění investic do nemovitostí na reálnou hodnotu dle IAS 40 a dle IAS 21 do výsledku hospodaření IAS/IFRS za rok 2010

Konto	Anfangssaldo	Buchungen	Umgliederungen	Endsaldo	P	N	Ref	Vorjahr	Abw. Betrag	Abw.
665 998 Fair Value IAS 40 - Sumperk	0,00	-31 574 848,63	0,00	-31 574 848,63				-1 154 821,64	-30 420 026,99	2634
3025 Erträge-Bewertung nach IFF	0,00	-31 574 848,63	0,00	-31 574 848,63				-1 154 821,64	-30 420 026,99	2634
563 000 Kurzove ztraty	2 954 830,55	0,00	-1 728 150,00	1 226 680,55				940 727,16	285 953,39	30
3070.11 realisierte Kursverluste	2 954 830,55	0,00	-1 728 150,00	1 226 680,55				940 727,16	285 953,39	30
563 998 IP Kursverluste laut IAS 21	0,00	18 690 560,63	26 138,70	18 716 699,33				4 170 104,73	14 546 594,60	349
563 999 nichtrealisierte Kursverlust	0,00	0,00	1 728 150,00	1 728 150,00				1 367 926,71	360 223,29	26
3070.12 nicht zahlungswirksame	0,00	18 690 560,63	1 754 288,70	20 444 849,33				5 538 031,44	14 906 817,89	269

Zdroj: vlastní zpracování v programu AuditAgent

3.2. Odložená daň

Dalším významným rozdílem, ve výkazech společnosti XYZ s.r.o. je vykázání odložené daně dle ČÚL a dle IAS/IFRS:

ČÚL: Odložená daňová pohledávka – řádek č. 47 v rozvaze	2.253 tis. Kč
IAS/IFRS: Odložená daňová pohledávka	524 tis. Kč
ČÚL: Odložený daňový závazek – řádek č. 102 v rozvaze	0 tis. Kč
IAS/IFRS: Odložený daňový závazek	25.859 tis. Kč

Odložená daňová povinnost odráží daňový dopad rozdílů mezi stavem vykázaným v účetnictví a způsobem stanovení základu daně z příjmu se zohledněním sazeb daně platných v následujících zdaňovacích obdobích. Odložená daňová pohledávka ve výši 2.253 tis. Kč byla dle ČÚL vykázána z důvodu odlišných účetních a daňových zůstatkových cen dlouhodobého hmotného majetku. Výpočet odložené daně dle ČÚL k 31. 12. 2010 je uveden v tabulce č. 12.

Tabulka č. 12: Výpočet odložené daně dle ČÚL k 31. 12. 2010

Společnost:	XYZ s.r.o.				
	Kč 31.12.2010	Sazba	Rozdíl (zaokr. na tis. dolů)	odložený daň. závazek	odložená daň. pohledávka
dlouhodobý majetek - rozdíl účetní a daňové zůstatkové ceny					
- ÚZC k 31.12.	202.933.146,61	19%			
- DZC k 31.12.	214.731.672,38	19%			
rozdíl	-11.798.525,77	19%	11.798.000,00		2.241.620,00
nedaňové rezervy					
- na audit a daň. poradenství	60.500,00	19%	60.000,00		11.400,00
Celkem odložený daňový závazek				0,00	
Celkem odložená daňová pohledávka					2.253.020,00
celkový rozdíl					2.253.020,00
zaúčtováno k 31.12.2009					
daňová pohledávka - 481 000					1.270.910,00
daňový závazek - 481 100				0,00	
				0,00	982.110,00
zbývá zaúčtovat				0,00	982.110,00
				snižít závazek	dotvořit pohledávku
				481100/592000	481000/592000
obrat 592000 DAL	982.110,00				

Zdroj: vlastní zpracování

Dle IAS/IFRS je dlouhodobý hmotný majetek klasifikován jako investice do nemovitostí dle IAS 40. K datu účetní závěrky dochází ke stornování veškerých odpisů a přecenění na reálnou hodnotu a z toho důvodu ke zvýšení účetní zůstatkové ceny dlouhodobého majetku, zatímco daňová zůstatková cena dle ČÚL zůstává nezměněna. V tabulce č. 13 je uveden výpočet odložené daně dle IAS/IFRS.

Tabulka č. 13: Výpočet odloženého daňového závazku dle IAS/IFRS k 31. 12. 2010

Fair Value dle IAS 40 v CZK	360 577 000,00	
Daňová zůstatková cena DHM v CZK	214 731 672,38	
Pořizovací cena pozemků v CZK	9 743 108,97	
Základ pro výpočet odložené daně	136 102 218,65	
Daňová sazba	19,00%	
Odložený daňový závazek (zaokrouhleno na tis. dolů)	25 859 000,00	
Odložený daňový závazek IAS/IFRS k zaúčtování:		
Zaúčtování 2010	25 859 000,00	
Rozpuštění 2009	-21 256 000,00	
Dopad do VH 2010	4 603 000,00	

účtování IAS/IFRS: 592 / 481

Zdroj: vlastní zpracování

V IAS/IFRS je za účetní zůstatkovou cenu považována reálná hodnota investic do nemovitostí k 31. 12. 2010, která je vyšší než daňová zůstatková cena dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚL. Tato situace vede v IAS/IFRS k vykázání odloženého daňového závazku, zatímco dle ČÚL je účetní zůstatková cena dlouhodobého hmotného majetku nižší než daňová zůstatková cena, což vede k vykázání odložené daňové pohledávky. V důsledku těchto rozdílů dochází v IAS/IFRS k úpravám, které spočívají ve stornování celé odložené daňové pohledávky dle ČÚL ve výši 2.253 tis. Kč a k vykázání odloženého daňového závazku dle IAS/IFRS ve výši 25.859 tis. Kč. Odložený daňový závazek ve výši 21.256 tis. Kč z roku 2009 je v roce 2010 v plné výši

rozpuštěn a je zaúčtován nový odložený daňový závazek za rok 2010 (není účtováno o změně hodnoty). Dopad do výsledku hospodaření je ovšem stejný, jako by o změně hodnoty bylo účtováno.

Odložená daňová pohledávka dle IAS/IFRS ve výši 524 tis. Kč vznikla z titulu výdajů na reklamu, které dle IAS 38 nejsou aktivem a jsou nákladem období, ve kterém byly vynaloženy, a dále z titulu rezervy na audit a daňové poradenství. V ČÚL jsou náklady na reklamu zachyceny na účtu 381 a časově rozpouštěny do nákladů. Výpočet odložené daňové pohledávky je uveden v tabulce č. 14.

Tabulka č. 14: Výpočet odložené daňové pohledávky dle IAS/IFRS k 31. 12. 2010

Společnost:	XYZ s.r.o.				
	Kč 31.12.2010	Sazba	Rozdíl zaokr. na tis. dolů	odložený daň. závazek	odložená daň. pohledávka
nedaňové rezervy					
- na audit a daň. poradenství	60.500,00	19%	60.000,00		11.400,00
náklady na reklamu - v IFRS rozpuštěno	2.697.054,32	19%	2.697.000,00		512.430,00
Celkem odložený daňový závazek				0,00	
Celkem odložená daňová pohledávka					523.830,00
celkový rozdíl				0,00	11.400,00
zaúčtováno k 31.12.2009					
daňová pohledávka - 481 000					433.010,00
daňový závazek - 481 100				0,00	
				0,00	90.820,00
zbývá zaúčtovat				0,00	90.820,00
				snížit závazek	dotvořit pohledávku
				481100/592000	481000/592000
obrat 592000 DAL	90.820,00				

Zdroj: vlastní zpracování

Dopad odložené daně dle IAS/IFRS do výsledku hospodaření IAS/IFRS za rok 2010:

- V důsledku zrušení odložené daňové pohledávky dle ČÚL dojde ke zvýšení nákladů o Kč 982.110,-, tj. ke snížení výsledku hospodaření IAS/IFRS o Kč 982.110,-.
- V důsledku zaúčtování odložené daňové pohledávky dle IAS/IFRS dojde ke snížení nákladů o Kč 90.820,-, tj. ke zvýšení výsledku hospodaření IAS/IFRS o Kč 90.820,-.

- V důsledku zaúčtování odloženého daňového závazku dle IAS/IFRS dojde ke zvýšení nákladů o Kč 4.603.000,-, tj. ke snížení výsledku hospodaření IAS/IFRS o Kč 4.603.000,-.

V důsledku zaúčtování odložené daně dle IAS/IFRS oproti odložené dani zaúčtované dle národní úpravy dojde ke snížení výsledku hospodaření za rok 2010 celkem o Kč 5.494.290,-, viz tabulka č. 15.

Tabulka č. 15: Dopad odložené daně dle IAS/IFRS do výsledku hospodaření IAS/IFRS za rok 2010

Konto	Anfangssaldo	Buchungen	Umgliederungen	Endsaldo	P	N	Ref	Vorjahr	Abw. Betrag	Abw.
592 894 Aufl. PlatSt Hedge Accounti	0,00	0,00	0,00	0,00				-2 734 100,00	2 734 100,00	-100
592 895 Aufl. ALatSt auf Vermittlun	0,00	413 440,00	0,00	413 440,00				461 700,00	-48 260,00	-10
592 896 Bild. PlatSt auf Hedge acco	0,00	0,00	0,00	0,00				2 640 240,00	-2 640 240,00	-100
592 897 Bild. ALatSt auf Vermittlun	0,00	-512 430,00	0,00	-512 430,00				-413 440,00	-98 990,00	24
592 898 Auf.ALatSt RST IAS JAE	0,00	19 570,00	0,00	19 570,00				19 570,00	0,00	0
592 990 Bild. ALatSt RST IAS JAE	0,00	-11 400,00	0,00	-11 400,00				-19 570,00	8 170,00	-42
592 995 Bild. PLatSt Fair Value Sum	0,00	25 859 000,00	0,00	25 859 000,00				21 256 000,00	4 603 000,00	22
592 999 Aufl. PLatSt auf IP-Mehrbew	0,00	-21 256 000,00	0,00	-21 256 000,00				-20 081 000,00	-1 175 000,00	6
3180.02 Latente Steuern	0,00	4 512 180,00	0,00	4 512 180,00				1 129 400,00	3 382 780,00	300
592 000 Dan z prijmu z bezne cinnos	-982 110,00	982 110,00	0,00	0,00				0,00	0,00	0
3180.03 Storno HBI Latente Steue	-982 110,00	982 110,00	0,00	0,00				0,00	0,00	0

Zdroj: vlastní zpracování v programu AuditAgent

3.3. Časové rozlišení

Další rozdíl ve výkazech společnosti XYZ s.r.o. je vykázání nákladů příštích období dle ČÚL a dle IAS/IFRS:

ČÚL: Náklady příštích období – řádek č. 64 v rozvaze	3.557 tis. Kč
IAS/IFRS: Náklady příštích období	859 tis. Kč

Rozdíl v pozici nákladů příštích ve výši 2.698 tis. Kč je způsoben tím, že společnost dle ČÚL eviduje v konečném zůstatku účtu 381 výdaje za reklamu, které časově rozpouští do nákladů po dobu trvání smlouvy. Výdaje na reklamu nejsou dle IAS 38 aktivem a jsou považovány za náklad období, ve kterém byly vynaloženy.

Tabulka č. 16: Rozpuštění nákladů na reklamu na účtu 381 dle ČÚL

	Rozpouštění reklamy		Rozpuštěno v	Rozpuštěno ve	Konečný zůstatek k
	Počáteční stav	(nová 2010)	minulém období	2010	31.12.2010
náklady na reklamu - smlouva č. 1	1.737.933,95 Kč		868.968,00 Kč	96.552,00 Kč	772.413,95 Kč
náklady na reklamu - smlouva č. 2	1.777.948,44 Kč		470.078,81 Kč	156.692,94 Kč	1.151.176,69 Kč
		1.031.284,91 Kč	- Kč	257.821,23 Kč	773.463,68 Kč
	3.515.882,39 Kč	1.031.284,91 Kč	1.339.046,81 Kč	511.066,17 Kč	2.697.054,32 Kč
Odložená daňová pohledávka:				Účtování dle IAS/IFRS:	
základna	2.697.000,00			2.176.835,58	proti 428
19,00%	512.430,00			511.066,17	381/518
				1.031.284,91	518/381

Zdroj: vlastní zpracování

V souvislosti se stornováním nákladů na reklamu dle IAS/IFRS musí být upozorněno na vznik odložené daňové pohledávky ve výši Kč 512.430,- z tohoto titulu. Výpočet vykázané odložené daňové pohledávky dle IAS/IFRS je uveden v předchozí kapitole.

Dopad rozpuštění nákladů na reklamu do výsledku hospodaření IAS/IFRS za rok 2010:

- Dle ČÚL byly v roce 2010 rozpuštěny náklady na reklamu ve výši Kč 511.066,17,-. Tyto náklady jsou dle IAS/IFRS stornovány, protože byly do nákladů zahrnuty v období, ve kterém vznikly (proti nerozdělenému zisku minulých let). Dojde ke zvýšení výsledku hospodaření IAS/IFRS roku 2010 o Kč 511.066,17,-.
- Dále byly na účet 381 v roce 2010 nově zaúčtovány výdaje na reklamu ve výši Kč 1.031.284,91,-. Tyto výdaje budou v IAS/IFRS zaúčtovány do nákladů v období, ve kterém byly vynaloženy, tj. v roce 2010. Z tohoto důvodu dojde ke snížení výsledku hospodaření IAS/IFRS o Kč 1.031.284,91,-, viz tabulka č. 17.

Tabulka č. 17: Dopad rozpuštění nákladů na reklamu do výsledku hospodaření IAS/IFRS za rok 2010

Konto	Anfangssaldo	Buchungen	Umgliederungen	Endsaldo	P	N	Ref	Vorjahr	Abw. Betrag	Abw.
518 100 Provize	257 821,23	-257 821,23	0,00	0,00				0,00	0,00	0
548 200 Pojištění budov	0,00	0,00	0,00	0,00				22 351,90	-22 351,90	-100
3040.92.10 Dritte - sonst. Betriebs	257 821,23	-257 821,23	0,00	0,00				22 351,90	-22 351,90	-100
518 102 Provize Gunthner / Adessa	253 244,94	-253 244,94	0,00	0,00				0,00	0,00	0
518 996 Provision Günther - Auflösu	0,00	1 031 284,91	0,00	1 031 284,91				0,00	1 031 284,91	0
3070.03.01 Vermittlungsprovision	253 244,94	778 039,97	0,00	1 031 284,91				0,00	1 031 284,91	0

Zdroj: vlastní zpracování v programu AuditAgent

3.4. Nerozdělený zisk

Při komparaci výkazů z pohledu obou legislativ jsou vykázány také rozdílné hodnoty nerozděleného zisku:

ČÚL: Nerozdělený zisk minulých let - řádek č. 83 v rozvaze 39.668 tis. Kč

IAS/IFRS: Nerozdělený zisk minulých let 133.860 tis. Kč

Vzhledem k tomu, že každoročně je vykázán odlišný výsledek hospodaření dle ČÚL a dle IAS/IFRS, rozdíl v nerozděleném zisku je způsoben kumulací výsledků hospodaření dle jednotlivých legislativ. V tabulce č. 18 jsou shrnuty důvody vzniku rozdílů v nerozděleném zisku minulých let.

Tabulka č. 18: Rozdíl ve vykázaném nerozdělném zisku dle ČÚL a IAS/IFRS

Vysvětlení rozdílu	Nerozdělený zisk minulých let - řádek č. 83
Nerozdělený zisk dle ČÚL	39.667.529,85
Kurzové rozdíly dle IAS 21 - suma minulých let	-32.738.875,63
Storno opravěk k nemovitostem - suma minulých let	73.209.298,00
Přecenění nemovitostí na FV IAS 40 - suma minulých let	77.993.000,05
Storno nákladů na reklamu	-2.176.835,58
Odložený daňový závazek (z titulu přecenění nemovitostí)	-21.256.000,00
Storno odložené daně dle ČÚL	-1.270.910,00
Odložená daň pohledávka (reklama, rezerva)	433.010,00
Nerozdělený zisk dle IAS/IFRS	133.860.216,69

Zdroj: vlastní zpracování

3.5. Výsledek hospodaření běžného účetního období

Vzhledem k úpravám mezi ČÚL a IAS/IFRS došlo také k rozdílu ve výsledku hospodaření za rok 2010:

ČÚL: VH běžného účetního období - řádek č. 60 ve výsledovce 14.880 tis. Kč

IAS/IFRS: VH běžného účetního období 38.303 tis. Kč

Tabulka č. 19: Rozdíl ve vykázaném výsledku hospodaření za rok 2010 dle ČÚL a IAS/IFRS

Vysvětlení rozdílu	Výsledek hospodaření běžného účetního období 2010 - řádek č. 85
Výsledek hospodaření 2010 dle ČÚL	14.879.791,50
Kurzové rozdíly dle IAS 21	-18.690.560,63
Storno odpisů dlouhodobého majetku	16.553.034,00
Přecenění nemovitostí na FV dle IAS 40	31.574.848,63
Storno nákladů na reklamu dle IAS 38	-520.218,74
Odložený daňový závazek (přecenění nemovitostí)	-4.603.000,00
Storno odložené daně dle ČÚL	-982.110,00
Odložená daň pohledávka (reklama, rezerva)	90.820,00
Výsledek hospodaření 2010 dle IAS/IFRS	38.302.604,76

Zdroj: vlastní zpracování

4. POROVNÁNÍ POLOŽEK VÝKAZŮ SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O. DLE ČÚL A IAS/IFRS

4.1. Výkazy sestavené v souladu s ČÚL

Výkazy společnosti XYZ s.r.o. k 31. 12. 2010 jsou uvedeny v tabulce č. 20.

Tabulka č. 20: Výkazy společnosti XYZ, s.r.o. k 31. 12. 2010 dle ČÚL

ROZVAHA v plném rozsahu k 31.12.2010 v tis. Kč		XYZ s.r.o. Veselá ulice 23, 110 00 Praha 1 IČ: 11 22 33 44				
Označ. a	AKTIVA b	řádek c	Běžné účetní období			Min.úč.obd.
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	1	368.503	91.854	276.649	307.702
B.	Dlouhodobý majetek	3	357.287	90.787	266.500	275.826
II.	Dlouhodobý hmotný majetek	13	303.463	90.787	212.676	228.189
	1. Pozemky	14	9.743		9.743	9.743
	2. Stavby	15	293.685	90.757	202.928	218.438
	3. Samostatné movité věci a soubory mov. věcí	16	35	30	5	8
III.	Dlouhodobý finanční majetek	23	53.824		53.824	47.637
	4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	27	53.824		53.824	47.637
C.	Oběžná aktiva	31	6.937	1.067	5.870	28.129
II.	Dlouhodobé pohledávky	39	2.253		2.253	1.271
	8. Odložená daňová pohledávka	47	2.253		2.253	1.271
III.	Krátkodobé pohledávky	48	2.018	1.067	951	8.280
	1. Pohledávky z obchodních vztahů	49	2.018	1.067	951	2.594
	6. Stát - daňové pohledávky	54				5.679
	9. Jiné pohledávky	57				7
IV.	Krátkodobý finanční majetek	58	2.666		2.666	18.578
	2. Účty v bankách	60	2.666		2.666	18.578
D.	I. Časové rozlišení	63	4.279		4.279	3.747
	1. Náklady příštích období	64	3.557		3.557	3.175
	3. Příjmy příštích období	66	722		722	572

Označ.	PASIVA	řádek	běžné úč. období	minulé úč. období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	67	276.649	307.702
A.	Vlastní kapitál	68	61.698	46.818
I.	Základní kapitál	69	6.500	6.500
	1. Základní kapitál	70	6.500	6.500
III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy za zisku	79	650	650
	1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	80	650	650
IV.	Výsledek hospodaření minulých let	82	39.668	35.468
	1. Nerozdělený zisk minulých let	83	39.668	36.474
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	84		-1.006
V.	Výsledek hospodaření běžného úč. obd. /+ -/	85	14.880	4.200
B.	Cizí zdroje	86	213.038	253.842
I.	Rezervy	87	60	104
	4. Ostatní rezervy	91	60	104
II.	Dlouhodobé závazky	92	715	3.082
	1. Závazky z obchodních vztahů	93	363	2.709
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	97	352	373
III.	Krátkodobé závazky	103	5.291	35.941
	1. Závazky z obchodních vztahů a k účastníkům sdružení	104	1.177	12.094
		107		19.556
	7. Stát - daňové závazky a dotace	110	3.688	3.443
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	111		40
	10. Dohadné účty pasivní	113	426	808
IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	115	206.972	214.715
	1. Bankovní úvěry dlouhodobé	116	195.083	205.942
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	117	11.889	8.773
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	118		
C.	I. Časové rozlišení	119	1.913	7.042
	1. Výdaje příštích období	120	971	5.974
	2. Výnosy příštích období	121	942	1.068
	AKTIVA - PASIVA			
Sestaveno dne: 22.03.11		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou		

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu za účetní období 2010 v tis. Kč		XYZ s.r.o. Veselá ulice 23, 110 00 Praha 1 IČ: 11 22 33 44		
Označ. a	TEXT b	řádek c	Skutečnost v úč. období	
			sledovaném 1	minulém 2
II.	Výkony	4	31.392	21.909
	1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5	31.392	21.909
B.	Výkonová spotřeba	8	1.937	2.148
	1. Spotřeba materiálu a energie	9	10	65
	2. Služby	10	1.927	2.083
+	Přidaná hodnota	11	29.455	19.761
D.	Daně a poplatky	17	132	95
E.	Odpisy dlouhod. nehmotn. a hmotného majetku	18	16.553	10.299
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-43	1.067
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	283	2.723
H.	Ostatní provozní náklady	27	1.362	1.233
*	Provozní výsledek hospodaření	30	11.734	9.790
X.	Výnosové úroky	42	2.219	2.981
N.	Nákladové úroky	43	4.953	5.455
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	12.851	985
O.	Ostatní finanční náklady	45	3.466	2.907
*	Finanční výsledek hospodaření	48	6.651	-4.396
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	3.505	1.194
	1. - splatná	50	4.487	1.355
	2. - odložená	51	-982	-161
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	14.880	4.200
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	14.880	4.200
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	18.385	5.394
Sestaveno dne: 22.03.11	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou			

Zdroj: vlastní zpracování

4.2. Výkazy sestavené v souladu s IAS/IFRS

Výkazy společnosti XYZ s.r.o. k 31. 12. 2010 dle IAS/IFRS sestavené do formátu dle požadavku mateřské společnosti jsou uvedeny v tabulce č. 21.

Tabulka č. 21: Výkazy společnosti XYZ, s.r.o. k 31. 12. 2010 dle IAS/IFRS

Výkaz o finanční pozici k 31.12.2011 (v tis. Kč)		
Společnost: XYZ s.r.o.		
	31.12.2010	31.12.2009
A. POHLEDÁVKY ZA UPSANÝ		
ZÁKLADNÍ KAPITÁL	0	0
B. DLOUHODOBÝ MAJETEK	414.401	394.289
I. Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0
II. Dlouhodobý hmotný majetek	0	0
III. IAS 40 Investice do nemovitostí	360.577	346.652
IV. Dlouhodobý finanční majetek	53.824	47.637
C. OBĚŽNÁ AKTIVA	3.617	27.431
I. Zásoby	0	0
II. Pohledávky z obchodních vztahů	951	3.166
III. Ostatní pohledávky	0	5.686
IV. Krátkodobé cenné papíry a podíly	0	0
V. Peníze, účty v bankách	2.666	18.578
D. ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	1.581	577
E. ODLOŽENÁ DAŇ	524	433
SUMA AKTIV	420.123	422.730

	31.12.2010	31.12.2009
A. VLASTNÍ KAPITÁL	179.313	141.010
I. Základní kapitál	6.500	6.500
II. Kapitálové fondy	0	0
IV. Fondy ze zisku	650	650
V. Výsledek hospodaření minulých let	133.860	123.762
VI. Výsledek hospodaření běžného úč. obd.	38.303	10.098
B. DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	195.798	220.453
I. Dlouhodobé závazky vůči fin. institucím	195.083	205.522
II. Ostatní dlouhodobé závazky	0	0
III. Penzijní závazky	0	0
IV. Jiné dlouhodobé závazky	715	14.932
C. KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY	17.240	38.944
I. Krátkodobé závazky vůči fin. institucím	11.889	8.773
II. Závazky z obchodních vztahů	1.177	996
III. Ostatní krátkodobé závazky	4.114	19.596
IV. Krátkodobé rezervy	60	9.579
D. ODLOŽENÁ DAŇ	25.859	21.256
E. ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	1.913	1.067
SUMA PASIV	420.123	422.730

Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31.12.2011 (v tis. Kč)		
Společnost: XYZ s.r.o.		
	31.12.2010	31.12.2009
1. TRŽBY	31.392	22.028
4. IAS 40, IAS 21 VÝNOSY Z PŘECENĚNÍ NEMOVITOSTÍ NA REÁLNOU HODNOTU	31.575	1.155
5. OSTATNÍ PROVOZNÍ VÝNOSY	283	3.585
6. NÁKLADY PRODEJE	-2.457	-2.357
7. Přidaná hodnota	60.793	24.410
8. OSOBNÍ NÁKLADY	0	0
9. ODPISY DLOUHODOB. NEHM. A HMOT. MAJETKU	0	0
10. OSTATNÍ PROVOZNÍ NÁKLADY	-1.362	-9.175
11. IAS 40, IAS 21 NÁKLADY Z PŘECENĚNÍ NEMOVITOSTÍ NA REÁLNOU HODNOTU	0	0
12. VÝNOSOVÉ ÚROKY A OSTATNÍ FINANČNÍ VÝNOSY	15.070	3.006
13. NÁKLADOVÉ ÚROKY A OSTATNÍ FINANČNÍ NÁKLADY	-27.110	-5.470
14. FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	-12.040	-2.465
15. VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA BĚŽNOU ČINNOST	47.391	12.771
16. MIMOŘÁDNÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	0	0
17. DAŇ Z PŘÍJMŮ ZA BĚŽNOU ČINNOST	-4.487	-2.578
18. ODLOŽENÁ DAŇ	-4.512	
19. OSTATNÍ DANĚ	-132	-95
20. VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ	38.260	10.098
Ostatní úplný výsledek:		
21. Kurzové rozdíly z převodu závěrek zahraničních jednotek na jinou měnu	0	0
22. Realizovatelná finanční aktiva	0	0
23. Zajištění peněžních toků	0	0
24. Podíl na ostatním úplném výsledku přidružených společností	0	0
26. ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ CELKEM	38.303	10.098
Zisk připadající:		
Vlastníkům mateřské společnosti	38.303	10.098
Podílu nezakládajícímu ovládání	0	0
Úplný výsledek celem připadající:		
Vlastníkům mateřské společnosti	38.303	10.098
Podílu nezakládajícímu ovládání	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

4.3. Porovnání položek výkazů dle obou legislativ

Vzhledem k tomu, že IAS/IFRS nepředepisuje přesný formát výkazů a některé pozice ve výkazech dle IAS/IFRS v ČÚL neexistují, pro názornost a větší přehlednost byly sestaveny a porovnány hodnoty vykázané dle ČÚL a IAS/IFRS v rovině výkazů sestavených dle ČÚL. Jak bylo zmíněno výše, v této práci jsou uvedeny pouze rozdíly mezi ČÚL a IAS/IFRS, které mají dopad do výsledku hospodaření a ovlivňují bilanční sumu. Úpravy, které nemají dopad na bilanční sumu a výsledek hospodaření, nebyly zohledňovány – jedná se pouze o přesuny částek mezi jednotlivými bilančními nebo výsledkovými pozicemi a nejsou významné. Odlišné hodnoty jsou zeleně zvýrazněny. Vznik těchto rozdílů byl podrobně popsán a rozebrán v předchozí kapitole.

Tabulka č. 22: Porovnání vykázaných hodnot dle ČÚL a IAS/IFRS

ROZVAHA v plném rozsahu k 31.12.2010 v tis. Kč		XYZ s.r.o. Veselá ulice 23, 110 00 Praha 1 IČ: 11 22 33 44				
Označ.	AKTIVA	řádek	Běžné účetní období ČÚL			Běžné účetní období IAS/IFRS
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM	1	368.503	91.854	276.649	420.123
B.	Dlouhodobý majetek	3	357.287	90.787	266.500	414.401
II.	Dlouhodobý hmotný majetek	13	303.463	90.787	212.676	
	1. Pozemky	14	9.743		9.743	
	2. Stavby	15	293.685	90.757	202.928	
	3. Samostatné movité věci a soubory mov. věcí	16	35	30	5	
	IAS/IFRS IAS 40 Investice do nemovitostí					360.577
III.	Dlouhodobý finanční majetek	23	53.824		53.824	53.824
	4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	27	53.824		53.824	53.824
C.	Oběžná aktiva	31	6.937	1.067	5.870	4.141
II.	Dlouhodobé pohledávky	39	2.253		2.253	524
	8. Odložená daňová pohledávka	47	2.253		2.253	524
III.	Krátkodobé pohledávky	48	2.018	1.067	951	951
	1. Pohledávky z obchodních vztahů	49	2.018	1.067	951	951
IV.	Krátkodobý finanční majetek	58	2.666		2.666	2.666
	2. Účty v bankách	60	2.666		2.666	2.666
D.	I. Časové rozlišení	63	4.279		4.279	1.581
	1. Náklady příštích období	64	3.557		3.557	859
	3. Příjmy příštích období	66	722		722	722

Označ.	PASIVA	řádek	běžné úč. období ČÚL	běžné úč. Období IAS/IFRS
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	67	276.649	420.123
A.	Vlastní kapitál	68	61.698	179.313
I.	Základní kapitál	69	6.500	6.500
	1. Základní kapitál	70	6.500	6.500
III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy za zisku	79	650	650
	1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	80	650	650
IV.	Výsledek hospodaření minulých let	82	39.668	133.860
	1. Nerozdělený zisk minulých let	83	39.668	133.860
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	84		
V.	Výsledek hospodaření běžného úč. obd. /+ -/	85	14.880	38.303
B.	Cizí zdroje	86	213.038	238.897
I.	Rezervy	87	60	60
	4. Ostatní rezervy	91	60	60
II.	Dlouhodobé závazky	92	715	26.574
	1. Závazky z obchodních vztahů	93	363	363
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	97	352	352
	10. Odložený daňový závazek	102		25.859
III.	Krátkodobé závazky	103	5.291	5.291
	1. Závazky z obchodních vztahů	104	1.177	1.177
	7. Stát - daňové závazky a dotace	110	3.688	3.688
	10. Dohadné účty pasivní	113	426	426
IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	115	206.972	206.972
	1. Bankovní úvěry dlouhodobé	116	195.083	195.083
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	117	11.889	11.889
C.	I. Časové rozlišení	119	1.913	1.913
	1. Výdaje příštích období	120	971	971
	2. Výnosy příštích období	121	942	942
	AKTIVA - PASIVA			
Sestaveno dne: 22.03.11		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou		

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu		XYZ s.r.o.		
za účetní období 2010		Veselá ulice 23, 110 00 Praha 1		
v tis. Kč		IČ: 11 22 33 44		
Označ.	TEXT	řádek	Skutečnost v úč. období	
			sledovaném ČÚL	sledovaném IAS/IFRS
a	b	c	1	2
II.	Výkony	4	31.392	31.392
	1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5	31.392	31.392
B.	Výkonová spotřeba	8	1.937	2.457
	1. Spotřeba materiálu a energie	9	10	10
	2. Služby	10	1.927	2.447
+	Přidaná hodnota	11	29.455	28.935
D.	Daně a poplatky	17	132	132
E.	Odpisy dlouhod. nehmotn. a hmotného majetku	18	16.553	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-43	-43
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	283	283
H.	Ostatní provozní náklady	27	1.362	1.362
	IAS/IFRS IAS 40, IAS 21 Výnosy z přecenění nemovitostí			31.575
*	Provozní výsledek hospodaření	30	11.734	59.342
X.	Výnosové úroky	42	2.219	2.219
N.	Nákladové úroky	43	4.953	4.953
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	12.851	12.851
O.	Ostatní finanční náklady	45	3.466	22.157
*	Finanční výsledek hospodaření	48	6.651	-12.040
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	3.505	8.999
	1. - splatná	50	4.487	4.487
	2. - odložená	51	-982	4.512
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	14.880	38.303
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	14.880	38.303
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	18.385	47.302
Sestaveno dne:		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou		
22.03.11				

Zdroj: vlastní zpracování

4.4. Vliv odlišných přístupů na vybrané finanční ukazatele

V důsledku převodu účetní závěrky dle ČÚL na účetní závěrky dle IAS/IFRS došlo k vykázání odlišných hodnot v položkách rozvahy a výsledovky k 31. 12. 2010. Prostřednictvím vybraných poměrových ukazatelů, které byly zmíněny v metodice v kapitole 1.2. Hodnocení výkazů pomocí finanční analýzy, provedu porovnání hodnot dle obou legislativ.

4.4.1. Porovnání finančních ukazatelů dle ČÚL a IAS/IFRS

V tabulce č. 23 jsou pro srovnání uvedeny hodnoty vybraných poměrových ukazatelů dle obou legislativ.

Tabulka č. 23: Porovnání vybraných poměrových ukazatelů dle ČÚL a dle IAS/IFRS

Ukazatel	Hodnota dle ČÚL	Hodnota dle IAS/IFRS
Rentabilita celkového kapitálu	$(23.338/276.649) * 100 =$ 8,4 %	$(52.255/420.123) * 100 =$ 12,4 %
Rentabilita vlastního kapitálu	$(14.880/61.698) * 100 =$ 24,1 %	$(38.303/179.313) * 100 =$ 21,4 %
Celková zadluženost	$(214.951/276.649) * 100 =$ 77,7 %	$(240.810/420.123) * 100 =$ 57,3 %
Ukazatel podílu cizího kapitálu	$214.951/61.698 =$ 3,5	$240.810/179.313 =$ 1,3

Zdroj: vlastní výpočet

Oproti ČÚL došlo v IAS/IFRS ke:

- *zvýšení rentability celkového kapitálu o 4 procentní body*

Zvýšení rentability celkového kapitálu je dáno tím, že číselník, tedy výsledek hospodaření před úroky a daněmi (EBIT) vzrostl oproti ČÚL o 150%. Celková aktiva, která jsou dosazována do jmenovatele vzrostla v IAS/IFRS oproti EBITu pouze o 52%, zejména z důvodu přecenění investic do nemovitostí na reálnou hodnotu.

Výnosnost, neboli rentabilita celkového kapitálu odráží účinnost celkového kapitálu a čím je vyšší, tím je příznivější a tím více získáváme z vloženého kapitálu.

- *snížení rentability vlastního kapitálu o 2,7 procentního bodu*

Snížení rentability vlastního kapitálu je způsobeno nárůstem výsledku hospodaření po zdanění (EAT) o 150% oproti ČÚL, který je dosazen do čitatele a zároveň došlo v IAS/IFRS ke zvýšení vlastního kapitálu o 190%, který je dosazen do jmenovatele tohoto ukazatele.

Rentabilita vlastního kapitálu vyjadřuje kolik jedna koruna vlastních zdrojů generuje čistého zisku. Tento ukazatel dává majitelům společnosti informaci o výnosnosti jimi vloženého kapitálu. Z důvodu rizikovosti investice by měl tento ukazatel nabývat vyšších hodnot, než kolik činí výnos bezrizikových investic (např. státních dluhopisů), což je v tomto případě splněno u ukazatele dle obou legislativ.

- *snížení celkové zadluženosti o 20,4 procentních bodů*

Snížení celkové zadluženosti v IAS/IFRS je způsobeno změnou celkových aktiv ve jmenovateli, nárůst oproti ČÚL o 52%, zatímco celkové závazky zůstaly téměř nezměněny.

Obecně platí, že čím vyšší je hodnota tohoto ukazatele, tím vyšší je zadluženost podniku a tím vyšší je i finanční riziko.

- *snížení ukazatele podílu cizího kapitálu o 2,2*

Výrazný pokles ukazatele podílu cizího kapitálu je způsobeno nárůstem hodnoty vlastního kapitálu dle IAS/IFRS o 190% oproti ČÚL, který je dosazen do jmenovatele, zatímco celkové závazky dosazené v čitateli zůstaly téměř nezměněny.

Ukazatel naznačuje, zdali podnik preferuje vlastní či cizí zdroje financování. V případě, kdy je tento ukazatel vyšší než „1“, podnik pro své financování preferuje cizí zdroje. Dosahuje-li tento ukazatel hodnot nižších než „1“, potom podnik pro své financování preferuje zdroje vlastní.

4.5. Analýza výsledků

Z výsledků a tabulek v praktické části této diplomové práce vyplývá, že rozdíly mezi vykazováním podle české účetní legislativy a podle IAS/IFRS jsou velmi výrazné. V konečné rozvaze dle IAS/IFRS k 31. 12. 2010 je bilanční suma netto společnosti XYZ s.r.o. o 143.474 tis. Kč vyšší než v rozvaze dle ČÚL.

V aktivech v rozvaze dle IAS/IFRS je oproti ČÚL vykázán nejvyšší nárůst o 147.901 tis. Kč v položce dlouhodobého hmotného majetku, který je způsoben odlišnou klasifikací a oceněním tohoto majetku k datu účetní závěrky dle IAS/IFRS a dle ČÚL. Ve výkazech dle IAS/IFRS je tento majetek vykázán jako investice do nemovitostí a k datu účetní závěrky přeceněn na reálnou hodnotu. Vzhledem k tomu, že ČÚL majetek klasifikovaný jako investice do nemovitostí neupravuje, je tento majetek klasicky odepisován a ve výkazech vykazován jako dlouhodobý hmotný majetek.

IAS/IFRS na rozdíl od ČÚL model přecenění na reálnou hodnotu povolují a umožňují a zohledňují tak aktuální ekonomické podmínky. ČÚL se brání jinému oceňování než podle historické ceny, která se ale často liší od skutečnosti. ČÚL zaznamenala s účinností od 1.1.2010 pokrok v uplatnění tzv. komponentního přístupu odepisování, který spočívá v odepisování významných komponent majetku samostatně. Tento přístup IAS/IFRS běžně aplikují. Dále se také dle ČÚL může od 1.1.2009 zohledňovat při odepisování majetku předpokládaná zbytková hodnota.

Na druhou stranu došlo v aktivech v rozvaze dle IAS/IFRS oproti ČÚL k poklesu odložené daňové pohledávky o 1.729 tis. Kč, která v českém účetnictví vzniká z důvodu odlišných daňových a účetních zůstatkových cen dlouhodobého hmotného majetku, konkrétně dle ČÚL se jedná o vyšší daňovou než účetní zůstatkovou dlouhodobého majetku. Vzhledem k tomu, že dle IAS/IFRS dochází ke stornování účetních odpisů a přecenění nemovitostí na reálnou hodnotu, je za účetní hodnotu dlouhodobého majetku považována tato reálná hodnota, která je naopak vyšší než daňová zůstatková cena, a tudíž vede ke vzniku odloženého daňového závazku.

Posledním rozdílem na straně aktiv v rozvaze dle IAS/IFRS je snížení nákladů příštích období o 2.698 tis. Kč. Rozdíl je způsoben stornováním nákladů na reklamu v souladu s IAS 38 Nehmotná aktiva, resp. zahrnutím těchto nákladů do výsledku hospodaření

v období, ve kterém byly vynaloženy. Na rozdíl od ČÚL, kde jsou tyto náklady časově rozlišovány a rozpuštěny rovnoměrně do nákladů po dobu trvání smlouvy.

Na straně pasiv v rozvaze dle IAS/IFRS je zaznamenán nárůst nerozděleného zisku minulých let oproti ČÚL o 94.192 tis. Kč. Rozdíl je logicky způsoben kumulací výsledků hospodaření dle IAS/IFRS z předchozích let. Objasnění titulu vzniku rozdílu bylo uvedeno v předchozí kapitole.

Dále došlo na straně pasiv v rozvaze dle IAS/IFRS oproti ČÚL ke zvýšení výsledku hospodaření běžného účetního období o 23.423 tis. Kč. Důvody tohoto zvýšení souvisí se změnami ostatních již výše vyjmenovaných položek, ale z důvodu úplnosti bude ještě vysvětlen dále.

Poslední změnou na straně pasiv v rozvaze dle IAS/IFRS je zvýšení odloženého daňového závazku o 25.859 tis. Kč oproti ČÚL. Jak bylo již zmíněno výše a v praktické části diplomové práce, odložený daňový závazek vzniknul z titulu vyšší účetní zůstatkové ceny (za kterou je považována reálná hodnota k 31. 12. 2010) než daňové zůstatkové ceny dle ČÚL dlouhodobého majetku.

Výsledek hospodaření běžného účetního období dle IAS/IFRS vykazuje hodnotu 38.303 tis. Kč, což je o 23.423 tis. Kč více než výsledek hospodaření běžného účetního období dle ČÚL. Výsledek hospodaření vzrostl o 29.437 tis. Kč v důsledku operací souvisejících s přeceněním investic do nemovitostí na reálnou hodnotu (storno odpisů, přecenění dle IAS 40 na reálnou hodnotu, přecenění v důsledku vzniku kurzových rozdílů dle IAS 21). Dále mělo vliv na výsledek hospodaření vykázaní odložené daně dle IAS/IFRS, z toho titulu došlo ke snížení výsledku dle IAS/IFRS oproti ČÚL o 5.494 tis. Kč. Posledním faktorem, který se podílel na snížení výsledku hospodaření roku 2010, bylo zahrnutí nákladů na reklamu do nákladů období, ve kterém byly vynaloženy, tj. snížení výsledku o 520 tis. Kč.

Pokud je posouzen vliv těchto rozdílů na hodnoty vybraných poměrových ukazatelů k 31. 12. 2010, tak došlo v IAS/IFRS oproti ČÚL k:

- zvýšení rentability celkového kapitálu o 4 procentní body;
- snížení rentability vlastního kapitálu o 2,7 procentního bodu;
- snížení celkové zadluženosti o 20,4 procentních bodů;

- snížení ukazatele podílu cizího kapitálu o 2,2.

Zásadní rozdíl se týká také komponent účetní závěrky, kdy ČÚL považuje za povinnou součást účetní závěrky rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Vyhotovení přehledu o změnách ve vlastním kapitálu a přehledu o peněžních tocích je ze zákona ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky, i když především u auditovaných společností je jejich sestavování povinné a běžnou praxí. IAS/IFRS požaduje vyhotovit veškeré zmiňované výkazy. Na základě novely IAS1 je možné sestavit výsledovku buď jako jeden výkaz, nebo jako výkazy dva. Pokud se sestavuje jeden výkaz, pak se označuje jako výkaz o úplném výsledku. Pokud se společnost rozhodne sestavit výkazy dva, pak je možné je rozlišit na výsledovku a ostatní úplný výsledek.

ZÁVĚR

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví povinně platné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. Vzhledem k narůstajícímu zájmu společností vstoupit na zahraniční trhy a oslovit zahraniční investory lze očekávat, že stále více účetních jednotek bude sestavovat své účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS. Prvním krokem je vydání standardu IAS/IFRS pro malé a střední podniky ze dne 9. 7. 2009, jejímž cílem je shrnout IAS/IFRS do jediného předpisu, který by vyhovoval jejich potřebám.

Zásadním rozdílem mezi českou národní úpravou účetnictví a IAS/IFRS je, že mezinárodní účetní standardy nejsou předpisy o tom, jak účtovat, ale upravují sestavování a prezentaci finančních výkazů účetní závěrky, tzn. pouze to jak vykazovat, a co má být ve výkazech obsaženo, aby účetní výkazy poskytovaly věrný obraz ekonomické skutečnosti. ČÚL vyjmenovává striktně jednotlivé položky a určuje jejich uspořádání ve finančních výkazech na rozdíl od IAS/IFRS, které podnikům poskytují ve vyhotovování finančních výkazů určitou volnost a stanovují pouze definice prvků účetní závěrky, které je nutno naplnit. Zároveň nechávají na rozhodnutí účetní jednotky, jakou měnu pro sestavení účetních výkazů použijí.

V úvodu práce byla nastíněna základní teoretická východiska v oblasti účetní závěrky a dále porovnána struktura a forma účetní závěrky dle obou legislativ. Významný nedostatek české účetní legislativy je ten, že neobsahuje podobný zastřešující dokument, jako je Koncepční rámec IAS/IFRS, který by obsahoval definice základních prvků výkazů a byl by jakýmsi vodítkem při vykazování účetních transakcí.

Praktická část této diplomové práce se zabývala sestavením a následným porovnáním účetních výkazů dle ČÚL s výkazy sestavených dle IAS/IFRS ve vybrané společnosti. Výkazy dle ČÚL k 31.12.2010 byly sestaveny dle obratové předvahy. Společnost povinně účetní závěrku dle IAS/IFRS nesestavuje, ale je požadována německou mateřskou společností pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky za celou skupinu podniků. Aby byly získány výkazy v souladu s IAS/IFRS, bylo potřeba účetní závěrku dle ČÚL převést na účetní závěrku dle IAS/IFRS. Společnost sama

transformaci účetní závěrky neprovádí, ale nechává si ji každoročně vypracovávat od poradenské společnosti, ve které jsem zaměstnána, a tento převod účetní závěrky osobně zpracovávám. Pozornost byla zaměřena pouze na porovnání dvou nejdůležitějších výkazů účetní závěrky, a to rozvahy a výkazu zisku a ztráty, a analyzovala rozdíly, které vznikly při převodu účetní závěrky z ČÚL do IAS/IFRS.

Při praktickém provádění převodu účetní závěrky na IAS/IFRS je velmi důležité si uvědomit, že se nejedná o pouhou záměnu účtů a mechanické přesouvání částek mezi nimi. Jedná se o změny, které často výrazně ovlivní nejenom výsledek hospodaření běžného účetního období, ale i výsledek hospodaření minulých let, změní se i struktura a hodnota aktiv a pasiv. Toto dokazuje i tato práce, ve které jsou při převodu účetní závěrky na IAS/IFRS vykázány miliónové rozdíly mezi hodnotou aktiv a pasiv a mezi výsledky hospodaření jak běžného účetního období, tak minulých let před převodem a po něm. Ve výkazech dle IAS/IFRS oproti ČÚL došlo ke zvýšení bilanční sumy netto o 143.474 tis. Kč, ke zvýšení výsledku hospodaření běžného účetního období o 23.423 tis. Kč a ke zvýšení nerozděleného zisku o 94.192 tis. Kč. Tyto změny hodnot mají vliv také na vypovídá schopnost vybraných finančních ukazatelů, zejména v důsledku výrazného zvýšení aktiv (zvýšení o 52 % v IAS/IFRS oproti ČÚL) došlo ke snížení celkové zadluženosti v IAS/IFRS o 20,4 procentních bodů a v důsledku výrazného zvýšení vlastního kapitálu (zvýšení o 191 % v IAS/IFRS oproti ČÚL) došlo ke snížení ukazatel podílu cizího kapitálu o 2,2.

I přes nabídku různých možností vykazování informací a přílišnou volnost IAS/IFRS, která může vést k tomu, že není jednoduché porovnávat mezi sebou jednotlivé podniky, lze usuzovat, že výkazy sestavené dle IAS/IFRS podávají uživatelům účetní závěrky přesnější a užitečnější informace o finanční pozici a výkonnosti účetní jednotky, a to především z důvodů možnosti dalších podrobnějších analýz v oblasti jednotlivých služeb. Celkově lze říci, že IAS/IFRS se jednotlivým položkám rozvahy věnují precizněji a jsou v některých oblastech propracovanější než ČÚL, což může přinést spolehlivější informace o hospodaření účetní jednotky. Některé oblasti, které jsou v IAS/IFRS upraveny, jako například investice do nemovitostí, ČÚL vůbec neřeší. Česká úprava účetnictví se od IAS/IFRS liší v tom, že je velmi ovlivněna daňově a účetnictví slouží jako podklad k vyčíslení daňového základu.

PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

Odborné knihy:

ALFREDSON, K., LEO, K., PICKER, R., PACTER, P., RADFORD, J. Applying international accounting standards. Milton, Qld: Wiley, 2005, 1102 s. ISBN 04-708-0494-7.

BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 308 s. ISBN 978-807-3573-669.

CARDOVÁ, Z., KNAPOVÁ, B., STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. Účetnictví 2010, velká kniha příkladů. Brno: Computer Press, a.s., 2010. ISBN 978-80-251-2907-4.

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

HINKE, J. Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie. 1. vyd. Praha: Kernberg, 2007, 175 s. ISBN 80-903-9621-6.

HÝBLOVÁ, E. Mezinárodní účetnictví: pracovní sešit. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2007, 101 s. ISBN 978-802-1043-756.

International financial reporting standards (IFRSs) 2007: including International accounting standards (IASs) and interpretations as at 1 January 2007. London: International Accounting Standards Board, 2007, 2513 s. ISBN 978-190-5590-261.

JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012. 2. vyd. Praha: Grada, 2012, 448 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4255-7.

KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS. 5., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005, 526 s. ISBN 80-727-3129-7.

KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Vyd. 1. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-727-3095-9.

KRUPOVÁ, L. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, 804 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.

KRUPOVÁ, L., LOJA, R., PELÁK, J. IAS v příkladech: srovnávání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou v příkladech, I. díl. 1. vyd. Praha: VOX, 2003, 190 s. ISBN 80-863-2423-0.

KRUPOVÁ, L., LOJA, R., PELÁK, J. IAS v příkladech: srovnávání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou v příkladech. III. díl. 1. vyd. Praha: VOX, 2003, 320 s. ISBN 80-863-2433-8.

MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures. vyd. 1. Praha: Leges, 2009, 351 s. Praktik (Leges). ISBN 978-80-87212-13-4.

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. 10. aktualiz. vydání. Olomouc: ANAG, s.r.o. 2010. 992 s. ISBN 978-80-7263-580-1

STROUHAL, J. Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS/IFRS. vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 203 s. ISBN 978-80-7357-474-1.

STROUHAL, J. Účetní závěrka. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 304 s. ISBN 978-807-3576-929.

STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R., KNAPOVÁ, B., CARDOVÁ, Z. Účetnictví 2010: Velká kniha příkladů. vyd. 1. Praha: Computer Press, 2010, 709 s. ISBN 9788025129074

ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace. 1. vydání. Praha: Institut Svazu účetních, 2004, 290 s. ISBN 80-867-1609-0.

VALACH, J. Finanční řízení podniku. 2. akt. a rozšířené vyd. Praha: Ekopress, 1999, 324 s. ISBN 80-861-1921-1.

ŽÁROVÁ, M. Regulace evropského účetnictví. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2006, 184 s. ISBN 80-245-1046-4.

Odborné články:

KRUPOVÁ, L. Dlouhodobý majetek podle IFRS - praktikum. Účetnictví v praxi: Měsíčník plný informací pro účetní praxi. Praha: Adore, roč. 2010, č. 4, s. 25-29. ISSN 1211-7307.

OTRUSINOVÁ, M. Příloha – součást účetní závěrky sestavené dle IAS/IFRS. Účetnictví v praxi: Měsíčník plný informací pro účetní praxi. Praha: Adore, roč. 2008, č. 4, s. 33-36. ISSN 1211-7307.

KRUPOVÁ, L. První převod účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1. Účetnictví v praxi: Měsíčník plný informací pro účetní praxi. Praha: Adore, roč. 2008, č. 4, s. 33-36. ISSN 1211-7307.

Internetové zdroje:

DELOITTE. IFRS do kapsy: Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví [online]. 23. října 2006 [cit. 24. listopadu 2011]. Dostupný na WWW: <<http://www.iasplus.com/dttdpubs/2006pocketczech.pdf>>.

Ernst & Young. Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou [online], 2006 [cit. 24. listopadu 2011]. Dostupný na WWW: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_and_CAL_Comparison_2006_CZ/\\$file/IFRS%20and%20CAL%20Comaprison%202006_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_and_CAL_Comparison_2006_CZ/$file/IFRS%20and%20CAL%20Comaprison%202006_CZ.pdf)>.

PriceWaterhouseCoopers. IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly [online]. srpen 2004 [cit. 15. listopadu 2011]. Dostupný na WWW: <<http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>>.

International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities: IFRS for SMEs [online]. London: International Accounting Standards Board, 2009 [cit. 12. ledna 2012]. ISBN 1907026193 [V.3]. Dostupný na WWW: <<http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>>.

<http://www.ifrs.org/>

Právní předpisy:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

České účetní standardy pro podnikatele

ABSTRACT

The objective of this thesis is to compare financial statements prepared under Czech law (“ČÚL” or “CZ GAAP”) and financial statements prepared under international accounting standards IAS/IFRS. The theoretical part elaborates on the formal comparison of financial statements prepared under ČÚL and under IAS/IFRS and the objective of the comparison is the contents, form and methods used for preparing financial statements under the two legislations. General accounting in the Czech Republic is governed by Act 563/1991 Coll., on Accounting and IAS/IFRS is similarly governed by the Framework. The other part discusses some selected IAS/IFRS standards that are applied in a certain company and they are compared with Czech accounting standards. The practical part of the thesis discusses the transformation of the financial statements prepared under ČÚL to financial statements under IAS/IFRS in a certain company. As a result of such transformation, certain lines disclosed under the balance sheet and the income statement show different figures and they have impact on the closing amounts and the profit/loss of the company. The outcome of the practical part are reports prepared under ČÚL and under IAS/IFRS and in the end I assess the influence of different methods used on the reported data. I focused only on two most important parts of financial statements, i.e. balance sheet and income statement.

Key words:

Financial statements, IFRS - International Financial Reporting Standards, IAS. - International Accounting Standards, Balance sheet, Income statement, Statement of cash flow, Notes to the financial statements, Czech accounting standards

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Minimální struktura informací prezentovaných ve výkazu o finanční pozici	15
Tabulka č. 2: Minimální struktura informací prezentovaných ve výkazu o úplném výsledku hospodaření	17
Tabulka č. 3: Postup převodu z ČÚL do IAS/IFRS v SW programu AuditAgent	41
Tabulka č. 4: Porovnání hodnot v položkách rozvahy dle ČÚL a IAS/IFRS k 31. 12.2010	45
Tabulka č. 5: Porovnání hodnot v položkách výsledovky dle ČÚL a IAS/IFRS k 31. 12. 2010	46
Tabulka č. 7: Porovnání PC dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚL a IAS/IFRS	48
Tabulka č. 6: Storno odpisů dlouhodobého hmotného majetku	48
Tabulka č. 8: Porovnání dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚL a IAS/IFRS	51
Tabulka č. 9: Přecenění nemovitostí na Fair Value dle IAS 40	51
Tabulka č. 10: Výpočet kurzové ztráty dle IAS 21	52
Tabulka č. 11: Dopady přecenění investic do nemovitostí na reálnou hodnotu dle IAS 40 a dle IAS 21 do výsledku hospodaření IAS/IFRS za rok 2010	53
Tabulka č. 12: Výpočet odložené daně dle ČÚL k 31. 12. 2010	54
Tabulka č. 13: Výpočet odloženého daňového závazku dle IAS/IFRS k 31. 12. 2010	55
Tabulka č. 14: Výpočet odložené daňové pohledávky dle IAS/IFRS k 31. 12. 2010	56
Tabulka č. 15: Dopad odložené daně dle IAS/IFRS do výsledku hospodaření IAS/IFRS za rok 2010	57
Tabulka č. 16: Rozpuštění nákladů na reklamu na účtu 381 dle ČÚL	58
Tabulka č. 17: Dopad rozpuštění nákladů na reklamu do výsledku hospodaření IAS/IFRS za rok 2010	58
Tabulka č. 18: Rozdíl ve vykázaném nerozdělném zisku dle ČÚL a IAS/IFRS	59
Tabulka č. 19: Rozdíl ve vykázaném výsledku hospodaření za rok 2010 dle ČÚL a IAS/IFRS	60
Tabulka č. 20: Výkazy společnosti XYZ, s.r.o. k 31. 12. 2010 dle ČÚL	61
Tabulka č. 21: Výkazy společnosti XYZ, s.r.o. k 31. 12. 2010 dle IAS/IFRS	64
Tabulka č. 22: Porovnání vykázaných hodnot dle ČÚL a IAS/IFRS	66
Tabulka č. 23: Porovnání vybraných poměrových ukazatelů dle ČÚL a dle IAS/IFRS	69

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Výkaz o finanční pozici dle IAS/IFRS

Příloha č. 2: Výkaz o úplném výsledku dle IAS/IFRS (v jednom výkazu, klasifikace nákladů dle funkce)

Příloha č. 3: Výkaz o úplném výsledku dle IAS/IFRS (ve dvou výkazech, klasifikace nákladů dle druhů)

Příloha č. 4: Formát sestavení výkazu peněžních toků dle IAS/IFRS – přímá metoda

Příloha č. 5: Formát sestavení výkazu peněžních toků dle IAS/IFRS – nepřímá metoda

Příloha č. 6: Předepsané uspořádání a označování položek rozvahy dle ČÚL

Příloha č. 7: Předepsané uspořádání a označování položek výsledovky dle ČÚL

Příloha č. 8: Předepsané uspořádání výkazu o peněžních tocích, který uvádí Český účetní standard č. 23

Příloha č. 9: Výtah ze standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

Příloha č. 9: Výtah ze standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

Příloha č. 10: Výtah ze standardu IAS 40 Investice do nemovitostí

Příloha č. 11: Výtah ze standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

Příloha č. 1: Výkaz o finanční pozici dle IAS/IFRS

Skupina XYZ - Výkaz o finanční situaci k 31. prosinci 20X7

(v tisících měnových jednotek)

	31.prosinec 20X7	31.prosinec 20X6
AKTIVA		
Dlouhodobá aktiva		
Pozemky, budovy a zařízení	350 700	360 020
Goodwill	80 800	91 200
Ostatní nehmotná aktiva	227 470	227 470
Investice do přidružených společností	100 150	110 770
Realizovaná finanční aktiva	142 500	156 000
	<u>901 620</u>	<u>945 460</u>
Krátkodobá aktiva		
Zásoby	135 230	132 500
Obchodní pohledávky	91 600	110 800
Ostatní krátkodobá aktiva	25 650	12 540
Peníze a peněžní ekvivalenty	312 400	322 900
	<u>564 880</u>	<u>578 740</u>
Aktiva celkem	<u>1 466 500</u>	<u>1 524 200</u>
	31.prosinec 20X7	31.prosinec 20X6
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY		
Vlastní kapitál připadající vlastníkům materské společnosti		
Základní kapitál	650 000	600 000
Nerozdělené zisky	243 500	161 700
Ostatní složky vlastního kapitálu	10 200	21 200
	<u>903 700</u>	<u>782 900</u>
Menšinový podíl	70 050	48 600
Vlastní kapitál celkem	<u>973 750</u>	<u>831 500</u>
Dlouhodobé závazky		
Dlouhodobé půjčky	120 000	160 000
Odložená daň	28 800	26 040
Dlouhodobé rezervy	28 850	52 240
Dlouhodobé závazky celkem	<u>177 650</u>	<u>238 280</u>
Krátkodobé závazky		
Obchodní a jiné závazky	115 100	187 620
Krátkodobé půjčky	150 000	200 000
Krátkodobá část dlouhodobých půjček	10 000	20 000
Splatná daň	35 000	42 000
Krátkodobé rezervy	5 000	4 800
Krátkodobé závazky celkem	<u>315 100</u>	<u>454 420</u>
Závazky celkem	<u>492 750</u>	<u>692 700</u>
Vlastní kapitál a závazky celkem	<u>1 466 500</u>	<u>1 524 200</u>

Zdroj: KRUPOVÁ, L. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví : aplikace v podnikové praxi. I. vydání. Praha : I. VOX a.s. - Nakladatelství, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0, str. 30-31

Příloha č. 2: Výkaz o úplném výsledku dle IAS/IFRS (v jednom výkazu, klasifikace nákladů dle funkce)

Skupina XYZ - Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. prosince 20X7
(v tisících měnových jednotek)

	20X7	20X6
Tržby	390 000	355 000
Náklady prodeje	-245 000	-230 000
Hrubá marže	145 000	125 000
Ostatní výnosy	20 667	11 300
Odbytové náklady	-9 000	-8 700
Administrativní náklady	-20 000	-21 000
Ostatní náklady	-2 100	-1 200
Finanční náklady	-8 000	-7 500
Podíl na zisku přidružených společností	35 100	30 100
Zisk před zdaněním	161 667	128 000
Daň ze zisku	-40 417	-32 000
Zisk za období z pokračujících činností	121 250	96 000
Ztráta z ukončených činností	-	-30 500
ZISK ZA OBDOBÍ	121 250	65 500
Ostatní úplný výsledek:		
Kurzové rozdíly z převodu závěrek zahraničních jednotek na jinou měnu	5 334	10 667
Realizovatelná finanční aktiva	-24 000	26 667
Zajištění peněžních toků	-667	-4 000
Zisky z přecenění majetku	933	3 367
Aktuáriské zisky (ztráty) z definovaných plánů penzijních požitků	-667	1 333
Podíl na ostatním úplném výsledku přidružených společností	400	-700
Daň ze zisku vztahující se ke komponentám ostatního úplného výsledku	4 667	-9 334
Ostatní úplný výsledek za období, po zdanění	-14 000	28 000
ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ CELKEM	107 250	93 500
Zisk připadající:		
Vlastníkům mateřské společnosti	97 000	52 400
Podílu nezakládajícímu ovládnání	24 250	13 100
	121 250	65 500
Úplný výsledek celkem připadající:		
Vlastníkům mateřské společnosti	85 800	74 800
Podílu nezakládajícímu ovládnání	21 450	18 700
	107 250	93 500
Zisk na akcii (v měnových jednotkách):		
Základní a zředěný	0,46	0,30

Zdroj: KRUPOVÁ, L. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví : aplikace v podnikové praxi. 1. vydání. Praha : 1. VOX a.s. - Nakladatelství, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0, str. 63

Příloha č. 3: Výkaz o úplném výsledku dle IAS/IFRS (ve dvou výkazech, klasifikace nákladů dle druhů)

Skupina XYZ - Výsledovka za rok končící 31. prosince 20X7
(v tisících měnových jednotek)

	20X7	20X6
Tržby	390 000	355 000
Ostatní výnosy	20 667	11 300
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	-115 100	-107 900
Aktivace	16 000	15 000
Spotřeba materiálu a surovin	-96 000	-92 000
Náklady na zaměstnanecké požitky	-45 000	-43 000
Odpisy a amortizace	-19 000	-17 000
Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení	-4 000	-
Ostatní náklady	-6 000	-5 500
Finanční náklady	-15 000	-18 000
Podíl na zisku přidružených společností	35 100	30 100
Zisk před zdaněním	161 667	128 000
Daň ze zisku	-40 417	-32 000
Zisk za období z pokračujících činností	121 250	96 000
Ztráta z ukončených činností	-	-30 500
ZISK ZA OBDOBÍ	121 250	65 500
Zisk připadající:		
Vlastníkům mateřské společnosti	97 000	-4 000
Podílu nezakládajícímu ovládní	24 250	13 100
	121 250	65 500
Zisk na akcii (v měnových jednotkách):		
Základní a zředěný	0,46	0,30

Skupina XYZ - Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. prosince 20X7
(v tisících měnových jednotek)

	20X7	20X6
Zisk za období	121 250	65 500
Ostatní úplný výsledek:		
Kurzové rozdíly z převodu závěrek zahraničních jednotek na jinou měnu	5 334	10 667
Realizovatelná finanční aktiva	-24 000	26 667
Zajištění peněžních toků	-667	-4 000
Zisky z přecenění majetku	933	3 367
Aktuáriské zisky (ztráty) z definovaných plánů penzijních požitků	-667	1 333
Podíl na ostatním úplném výsledku přidružených společností	400	-700
Daň ze zisku vztahující se ke komponentám ostatního úplného výsledku	4 667	-9 334
Ostatní úplný výsledek za období, po zdanění	-14 000	28 000
ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ CELKEM	107 250	93 500
Úplný výsledek celkem připadající:		
Vlastníkům mateřské společnosti	85 800	74 800
Podílu nezakládajícímu ovládní	21 450	18 700
	107 250	93 500

Zdroj: KRUPOVÁ, L. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví : aplikace v podnikové praxi. 1. vydání. Praha : I. VOX a.s. - Nakladatelství, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0, str. 65

Příloha č. 4: Formát sestavení výkazu peněžních toků dle IAS/IFRS – přímá metoda

Peněžní toky z provozní činnosti		
Příjmy peněžních prostředků od zákazníků	X	
Peněžní platby dodavatelům a zaměstnancům	-X	
<i>Peněžní prostředky vytvořené provozní činností</i>	X	
Placené úroky	-X	
Placená daň ze zisku	-X	
<i>Čisté peněžní prostředky z provozní činnosti</i>		X
Peněžní toky z investiční činnosti		
Výdaje na nákup pozemků, budov a zařízení	-X	
Příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení	X	
Úroky přijaté	X	
Přijaté dividendy	X	
<i>Čisté peněžní prostředky z investiční činnosti</i>		X
Peněžní toky z financování		
Příjmy z emise akcií	X	
Příjmy z dlouhodobých úvěrových zdrojů	X	
Placené dividendy	-X	
<i>Čisté peněžní prostředky z financování</i>		X
<i>Čisté zvýšení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů</i>		X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na začátku období		X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období		X

Zdroj: DVORÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. akt. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2009. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1, str. 290

Příloha č. 5: Formát sestavení výkazu peněžních toků dle IAS/IFRS – nepřímá metoda

Peněžní tok z provozní činnosti		
Čistý zisk před zdaněním	X	
Úprava o nepeněžní transakce		
<i>Například:</i>		
<i>odpisy</i>	X	
<i>tvorba rezerv</i>	X	
Vyloučení nákladových úroků	X	
Vyloučení toků z investiční činnosti či z financování		
<i>Například:</i>		
<i>Zisky či ztráty z prodeje dlouhodobého majetku</i>	-X	
Úprava o změny pracovního kapitálu:		
<i>Například:</i>		
<i>zvýšení zásob</i>	-X	
<i>snížení pohledávek</i>	X	
<i>zvýšení závazků vůči dodavatelům</i>	X	
<i>snížení závazků vůči zaměstnancům</i>	-X	
<i>Peněžní prostředky vytvořené provozní činností</i>	X	
Placené úroky	-X	
Placená daň z příjmů	-X	
<i>Čisté peněžní prostředky z provozní činnosti</i>		X

Zdroj: DVORÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. akt. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2009. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1, str. 291

Příloha č. 6: Předepsané uspořádání a označování položek rozvahy dle ČÚL

AKTIVA CELKEM

A. Pohledávky za upsaný základní kapitál

B. Dlouhodobý majetek

- B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek
- B.I. 1. Zřizovací výdaje
- 2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 3. Software
- 4. Ocenitelná práva
- 5. Goodwill
- 6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
- 7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- B.II. Dlouhodobý hmotný majetek
- B.II. 1. Pozemky
- 2. Stavby
- 3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 4. Pěstitelské celky trvalých porostů
- 5. Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 9. Ocenovací rozdíl k nabytému majetku
- B.III. Dlouhodobý finanční majetek
- B.III. 1. Podíly – ovládaná osoba
- 2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- Půjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba,
- 4. podstatný vliv
- 5. Jiný dlouhodobý finanční majetek
- 6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

C. Oběžná aktiva

- C.I. Zásoby
- C.I. 1. Materiál
- 2. Nedokončená výroba a polotovary
- 3. Výrobky
- 4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- 5. Zboží
- 6. Poskytnuté zálohy na zásoby
- C.II. Dlouhodobé pohledávky
- C.II. 1. Pohledávky z obchodních vztahů
- 2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 3. Pohledávky - podstatný vliv
- Pohledávky za společnosti, členy družstva a za účastníky
- 4. sdružení
- 5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy
- 6. Dohadné účty aktivní
- 7. Jiné pohledávky
- 8. Odložená daňová pohledávka
- C.III. Krátkodobé pohledávky
- C.III. 1. Pohledávky z obchodních vztahů
- 2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 3. Pohledávky - podstatný vliv
- Pohledávky za společnosti, členy družstva a za účastníky
- 4. sdružení
- 5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
- 6. Stát – daňové pohledávky
- 7. Krátkodobé poskytnuté zálohy
- 8. Dohadné účty aktivní
- 9. Jiné pohledávky
- C.IV. Krátkodobý finanční majetek
- C.IV. 1. Peníze
- 2. Účty v bankách
- 3. Krátkodobé cenné papíry a podíly
- 4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- D.I. Časové rozlišení
- D.I. 1. Náklady příštích období
- 2. Komplexní náklady příštích období
- 3. Příjmy příštích období

PASIVA CELKEM

A. Vlastní kapitál

- A.I. Základní kapitál
- A.I. 1. Základní kapitál
- 2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)
- 3. Změny základního kapitálu
- A.II. Kapitálové fondy
- A.II. 1. Emisní ážio
- 2. Ostatní kapitálové fondy
- 3. Ocenovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 4. Ocenovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností
- 5. Rozdíly z přeměn společností
- A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku
- A.III. 1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond
- 2. Statutární a ostatní fondy
- A.IV. Výsledek hospodaření minulých let
- A.IV. 1. Nerozdělený zisk minulých let
- 2. Neuhrazená ztráta minulých let
- A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-

B. Cizí zdroje

- B.I. Rezervy
- B.I. 1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- 2. Rezerva na důchody a podobné závazky
- 3. Rezerva na daň z příjmů
- 4. Ostatní rezervy
- B.II. Dlouhodobé závazky
- B.II. 1. Závazky z obchodních vztahů
- 2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 3. Závazky - podstatný vliv
- Závazky ke společnostem, členům družstva a k účastníkům
- 4. sdružení
- 5. Dlouhodobé přijaté zálohy
- 6. Vydané dluhopisy
- 7. Dlouhodobé směnky k úhradě
- 8. Dohadné účty pasivní
- 9. Jiné závazky
- 10. Odložené daňové závazek
- B.III. Krátkodobé závazky
- B.III. 1. Závazky z obchodních vztahů
- 2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 3. Závazky - podstatný vliv
- Závazky ke společnostem, členům družstva a k účastníkům
- 4. sdružení
- 5. Závazky k zaměstnancům
- 6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- 7. Stát – daňové závazky a dotace
- 8. Krátkodobé přijaté zálohy
- 9. Vydané dluhopisy
- 10. Dohadné účty pasivní
- 11. Jiné závazky
- B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci
- B.IV. 1. Bankovní úvěry dlouhodobé
- 2. Krátkodobé bankovní úvěry
- 3. Krátkodobé finanční výpomoci
- C.I. Časové rozlišení
- C.I. 1. Výdaje příštích období
- 2. Výnosy příštích období

Příloha č. 7: Předepsané uspořádání a označování položek výsledovky dle ČÚL

Druhové členění:

- I. Tržby za prodej zboží
- A. Náklady vynaložené na prodané zboží
- + Obchodní marže
- II Výkony
- II. 1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb
- 2. Změna stavu zásob vlastní činnosti
- 3. Aktivace
- B. Výkonová spotřeba
- B. 1. Spotřeba materiálu a energie
- 2. Služby
- + Přidaná hodnota
- C. Osobní náklady
- C. 1. Mzdové náklady
- 2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
- 4. Sociální náklady
- D. Daně a poplatky
- E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu
- III. 1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
- 2. Tržby z prodeje materiálu
- F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
- F. 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
- 2. Prodaný materiál
- Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období
- IV. Ostatní provozní výnosy
- H. Ostatní provozní náklady
- V. Převod provozních výnosů
- I. Převod provozních nákladů
- * Provozní výsledek hospodaření
- VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- J. Prodané cenné papíry a podíly
- VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod
1. podstatným vlivem
- 2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů
- 3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
- VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- Náklady z finančního majetku
- IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
- L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
- M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
- X. Výnosové úroky
- N. Nákladové úroky
- XI. Ostatní finanční výnosy
- O. Ostatní finanční náklady
- XII. Převod finančních výnosů
- P. Převod finančních nákladů
- * Finanční výsledek hospodaření
- Q. Daň z příjmů za běžnou činnost
- Q. 1. – splatná
- 2. – odložená
- ** Výsledek hospodaření za běžnou činnost
- XIII. Mimořádné výnosy
- R. Mimořádné náklady
- S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti
- S. 1. – splatná
- 2. – odložená
- * Mimořádný výsledek hospodaření
- T. Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
- *** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
- **** Výsledek hospodaření před zdaněním

Účelové členění:

- I. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
- A. Náklady prodeje
- * Hrubý zisk nebo ztráta
- B. Odbytové náklady
- C. Správní režie
- II. Jiné provozní výnosy
- D. Jiné provozní náklady
- * Provozní výsledek hospodaření
- III. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- E. Prodané cenné papíry a podíly
- IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod
1. podstatným vlivem
- 2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů
- 3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
- V. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- F. Náklady z finančního majetku
- VI. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
- G. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
- H. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
- VII. Výnosové úroky
- I. Nákladové úroky
- VIII. Ostatní finanční výnosy
- J. Ostatní finanční náklady
- IX. Převod finančních výnosů
- K. Převod finančních nákladů
- * Finanční výsledek hospodaření
- L. Daň z příjmů za běžnou činnost
- L. 1. – splatná
- 2. – odložená
- ** Výsledek hospodaření za běžnou činnost
- X. Mimořádné výnosy
- M. Mimořádné náklady
- N. Daň z příjmů z mimořádné činnosti
- N. 1. – splatná
- 2. – odložená
- * Mimořádný výsledek hospodaření
- O. Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům
- *** Výsledek hospodaření za účetní období
- **** Výsledek hospodaření před zdaněním

Příloha č. 8: Předepsané uspořádání výkazu o peněžních tocích, který uvádí Český účetní standard č. 23

P. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období

Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)

Z. Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním (do ukazatele nejsou zahrnuty příslušné účty účtové skupiny 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů)

A.1. Úpravy o nepeněžní operace

A.1.1. Odpisy stálých aktiv (+) s výjimkou zůstatkové ceny prodaných stálých aktiv, a dále umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a goodwillu (+/-)

A.1.2. Změna stavu opravných položek, rezerv

A.1.3. Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv (-/+) (vyúčtování do výnosů "-", do nákladů "+")

A.1.4. Výnosy z dividend a podílů na zisku (-)

A.1.5. Vyúčtované nákladové úroky (+) s výjimkou kapitalizovaných úroků, a vyúčtované výnosové úroky (-)

A.1.6. Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace

A.* Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami

A.2. Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu

A.2.1. Změna stavu pohledávek z provozní činnosti (+/-), aktivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů aktivních

A.2.2. Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti (+/-), pasivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů pasivních

A.2.3. Změna stavu zásob (+/-)

A.2.4. Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů

A.** Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami

A.3. Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků (-)

A.4. Přijaté úroky (+)

A.5. Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a za doměrky daně za minulá období (-)

A.6. Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy, které tvoří mimořádný výsledek hospodaření včetně uhrazené splatné daně z příjmů z mimořádné činnosti

A.7. Přijaté dividendy a podíly na zisku (+) (lze postupovat odlišně v souladu s § 43 odst. 4 vyhlášky)

A.*** Čistý peněžní tok z provozní činnosti

Peněžní toky z investiční činnosti

B.1. Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv

B.2. Příjmy z prodeje stálých aktiv

B.3. Půjčky a úvěry spřízněným osobám

B.*** Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti

Peněžní toky z finančních činností

C.1. Dopady změn dlouhodobých závazků, popřípadě takových krátkodobých závazků, které spadají do oblasti finanční činnosti (například některé provozní úvěry) na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

C.2. Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

C.2.1. Zvýšení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů z titulu zvýšení základního kapitálu, emisního ážia, popřípadě rezervního fondu včetně složených záloh na toto zvýšení (+)

C.2.2. Vyplacení podílu na vlastním kapitálu společníkům (-)

C.2.3. Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů (+)

C.2.4. Úhrada ztráty společníky (+)

C.2.5. Přímé platby na vrub fondů (-)

C.2.6. Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně vztahující se k těmto nárokům a včetně finančního vypořádání se společníky veřejné obchodní společnosti a komplementáři u komanditních společností (-)

C.*** Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti

F. Čisté zvýšení nebo snížení peněžních prostředků

R. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období

Zdroj: Český účetní standard pro podnikatele č. 023

Příloha č. 9: Výtah ze standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

DEFINICE

Standard definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva, která:

- jsou účetní jednotkou držena z důvodu používání ve výrobě, pro dodávání zboží a služeb, za účelem pronájmu, nebo k administrativním účelům; a
- jejichž doba použitelnosti je delší než jedno účetní období.

Odpis je systematickou alokací odepisovatelné částky aktiva po celou jeho dobu použitelnosti.

Pořizovací cena je peněžní částka nebo zaplacené peněžní ekvivalenty nebo reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby.

Zbytková hodnota je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením, kdyby aktivum nyní bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci své životnosti.

Reálná hodnota je částka, za níž aktivum může být směněno mezi znalými a ochotnými stranami v transakci za obvyklých podmínek.

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum vykázáno v rozvaze po odečtení oprávek a akumulovaných ztrát ze snížení jeho hodnoty.

Ztráta ze snížení hodnoty je částka, o kterou je účetní hodnota aktiva vyšší než jeho zpětně získatelná částka.

VYKÁZÁNÍ

Kterákoliv položka pozemků, budov a zařízení je uznána jako aktivum, tzn. její pořizovací cena je vykázána v rozvaze jako majetek pouze v případě, že její pořizovací cenu lze spolehlivě změřit a je pravděpodobné, že budoucí ekonomický užitek spojený s aktivem poplyne do podniku.

Náhradní díly jsou podle IFRS většinou považovány za zásoby. Pokud se však jedná o významné náhradní díly, u nichž se očekává užívání po dobu delší, než je jedno účetní období, zařazují se mezi pozemky, budovy a zařízení podle IAS 16. Stejně se zachází

také s náhradními díly a zařízením určeným k údržbě, které se dají využít výhradně v souvislosti s konkrétní položkou pozemků, budov a zařízení.

Pokud dochází k inspekci, přičítají se náklady na její provedení k účetní hodnotě položky pozemků, budov nebo zařízení, u které se inspekce provádí. Pokud by náklady na předcházející inspekci nebyly v době provádění další inspekce plně odepsány, je nutno předcházející inspekci z účetní hodnoty aktiva odúčtovat. (Účetnictví v praxi, 2010)

Při prvotním vykázání klasifikuje podnik samostatně jednotlivé součásti (komponenty) položky pozemků, budov a zařízení, které mají různou dobu životnosti, a odepisuje je samostatně.

VÝCHOZÍ OCENĚNÍ

Součástí pořizovací ceny aktiva je jeho cena pořízení včetně cla a nevratných daní (snížená o obchodní a množstevní slevy), a další přímo přiřaditelné náklady nutné k uvedení aktiva do místa a podmínek, ve kterých je schopno fungovat způsobem, který zamýšlí vedení. Těmi jsou například:

- mzdové a osobní náklady (v souladu s IAS 19 Zaměstnanecké požitky), které souvisejí přímo s výstavbou nebo pořízením pozemků, budov a zařízení;
- náklady na přípravu místa;
- náklady na dopravu a manipulaci;
- náklady na instalaci a montáž;
- odměny profesním specialistům (např. architektům a inženýrům).

Do pořizovací ceny nepatří:

- náklady na otevření nového závodu;
- náklady na uvedení nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamu);
- správní náklady;
- náklady na provozování obchodní činnosti v novém místě nebo s novou skupinou odběratelů (včetně nákladů na vyškolení pracovníků).

Náklady na pořízení aktiva vytvořeného vlastní činností je stanoven stejným způsobem jako u nakoupených aktiv. Pokud podnik tato aktiva současně vyrábí a prodává, jsou vlastní náklady stanoveny v souladu s IAS 2 Zásoby.

Standard vylučuje, aby pořizovací cena obsahovala interní zisk podniku.

Pokud jsou s pořízením aktiva spojeny úroky z úvěrů (půjček), postupuje společnost podle IAS 23 Výpůjční náklady. Tento standard byl v roce 2007 novelizován a novela vstoupila v účinnost v lednu roku 2009. Podle současného znění IAS 23 účetní jednotka v rámci plných IAS/IFRS povinně aktivuje úroky a ostatní výpůjční náklady z úvěrů a půjček, vzniklé do okamžiku uvedení aktiva do provozu, do ceny tohoto aktiva.

Při pořízení, nebo na konci životnosti, aktiva mohou být vynaloženy náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu. Tyto náklady se zahrnují do pořizovací ceny souvisejícího aktiva a jsou odepisovány po zbývající dobu životnosti. Pokud se tyto náklady vztahují k pozemku, jsou odepisovány po dobu, po kterou budou podniku přinášet ekonomické užitky.

NÁSLEDNÉ VÝDAJE

IAS/IFRS v zásadě nerozlišují počáteční výdaje na pořízení aktiva a jakékoliv následné výdaje na aktivum. V obou případech musí veškeré výdaje splňovat kritéria pro vykázání dlouhodobého majetku, a pokud je nesplňují, jsou účtovány do nákladů.

Standard rozlišuje mezi pravidelným udržováním a významným výdajem. Opravy a údržba pozemků, budov a zařízení by měly být účtovány do nákladů, jakmile vzniknou. Pokud však výdaj zahrnuje výměnu významné části aktiva, pak by tato část měla být účetně zachycena jako část dlouhodobého majetku, jsou-li splněna kritéria pro vykázání dlouhodobého majetku. Účetní hodnota vyměněné části by měla být odúčtována. Stejná zásada platí v případě, kdy se tyto výměny musí provádět pravidelně. (Ernst&Young, 2006)

Standard se též zabývá situacemi, kdy je nutné provést zásadní revize bez ohledu na to, zda byly části aktiva vyměněny. Po realizaci každé zásadní revize je související výdaj zahrnut do účetní hodnoty této položky pozemků, budov a zařízení jako výměna, jsou-li splněna kritéria pro vykázání dlouhodobého majetku. Jakákoliv zbývající účetní hodnota pořizovacího nákladu na předcházející revizi (jako odlišení od fyzických částí) je odúčtována. Toto nastává bez ohledu na to, zda náklad na předcházející revizi byl

identifikován v rámci operace představující pořízení nebo výstavbu aktiva. Je-li to nezbytné, je možné použít odhadovaný náklad na budoucí podobnou revizi za účelem naznačení toho, jaká byla výše nákladů stávající revizní složky v době, kdy bylo aktivum pořízeno či vystavěno. (Deloitte, 2006)

OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJEKTU PO PRVOTNÍM VYKÁZÁNÍ

Po prvotním vykázání si podnik vybere jeden ze dvou oceňovacích modelů pro jednotlivé třídy (třída je seskupením aktiv stejné povahy, které účetní jednotka užívá ke své činnosti) pozemků, budov a zařízení. Volit může mezi modelem pořizovací ceny a modelem přecenění.

Model pořizovací ceny oceňuje aktiva pořizovací cenou sníženou o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.

Model přecenění oceňuje aktiva reálnou hodnotou určenou k datu přecenění po odečtení následných opravek a následných kumulovaných ztrát za snížení hodnoty. Reálná hodnota pozemků a budov je obvykle stanovena podle tržní ceny na základě odhadu, který obvykle zpracovává profesionálně kvalifikovaný znalec. Reálnou hodnotou položek strojů a zařízení je obvykle jejich tržní cena určena odhadem. Pokud však neexistuje aktivní trh pro dané aktivum, může být pro odhad reálné hodnoty užitá i jiná metoda, například výnosová metoda ocenění nebo přístup založený na určení nákladů obnovy upravený o opotřebení.

IAS 16 neurčuje, jak často se má přecenění provádět. Uvádí pouze, že potřeba přecenění je závislá na pohybech reálné hodnoty a má se provádět s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota aktiva významně nelišila od jeho reálné hodnoty. Frekvence přeceňování tedy závisí na povaze příslušného aktiva. Změní-li se významně tržní ceny přeceňovaných aktiv, je nutné další přecenění. V ostatních případech se následné přecenění provádí po třech až pěti letech.

Zvýšení účetní hodnoty, tj. pokud se v rámci modelu přecenění provede přecenění aktiva směrem nahoru oproti zůstatkové ceně, která by existovala, pokud by k přecenění nedošlo, je přírůstek z přecenění součástí vlastního kapitálu. Pokud byla ale hodnota aktiva v minulosti snížena a toto snížení bylo vykázáno jako náklad, je zvýšení hodnoty

vykázáno jako výnos ve výsledovce až do výše v minulosti uznaného nákladu. Z toho vyplývá, že ne každé přecenění směrem nahoru je součástí fondu ve vlastním kapitálu. Snížení účetní hodnoty, tj. přecenění směrem dolů oproti zůstatkové ceně, která by existovala, pokud by k přecenění nedošlo, účtuje se snížení ceny aktiva výsledkově, pokud k tomuto aktivu nebyl v minulosti vytvořen fond z přecenění. V tomto případě by se snížení hodnoty promítlo přímo ve vlastním kapitálu až do výše vytvořeného fondu.

Oprávký ke dni přecenění jsou dle IAS 16 buď:

- přepočteny stejným poměrem, jako je poměr reálné a účetní hodnoty aktiva. Stejným poměrem je přepočtena i hrubá hodnota aktiva, takže účetní hodnota po přecenění se rovná reálné hodnotě.
- eliminovány proti hrubé účetní hodnotě aktiva a čistá hodnota aktiva je přepočtena na přeceněnou částku aktiva.

Odpisy aktiva se po přecenění určují z přeceněné částky. Fond (přírůstek) z přecenění se zúčtuje proti nerozdělenému zisku v okamžiku, kdy se aktivum vyřazuje. Druhou možností zúčtování fondu je jeho postupné rozpouštění proti nerozdělenému zisku v době, kdy se aktivum užívá (ve výši rozdílu mezi odpisy založenými na přeceněné částce a odpisy založenými na pořizovací ceně aktiva). Rozdíl mezi účetní hodnotou přeceněného aktiva v rámci modelu přecenění a jeho daňovou základnou vede k nutnosti vykázání odložené daně podle IAS 12 Daně ze zisku.

ODPISY

Účetní jednotka odepisuje samostatně jednotlivé části položky pozemků, budov a zařízení, jejichž pořizovací cena je významná vzhledem k celkové pořizovací ceně dané položky. Pokud mají tyto položky stejnou životnost a stejný způsob odepisování, jsou pro účely výpočtu odpisů seskupeny. Standard IAS 16 uvádí, že samostatně odepisovat lze například trup letadla a jeho motory, bez ohledu na to, zda je vlastní nebo je předmětem finančního leasingu.

Odpisová metoda by měla odrážet model, ve kterém jsou ekonomické užitky aktiva spotřebovány.

Odpisy se v každém období se zachycují ve výsledovce, pokud se nestanou součástí účetní hodnoty jiného aktiva.

Zbytkovou hodnotu a dobu použitelnosti aktiva je třeba prověřit nejméně jednou ročně při roční závěrce, a pokud se očekávání liší od předchozích odhadů, je třeba změnu či změny zaúčtovat jako změnu či změny účetního odhadu v souladu s IAS 8 - Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.

Odpisy se vykazují i u přeceněných aktiv, pokud jejich zbytková hodnota není vyšší než jejich účetní hodnota. V takovém případě je roční odpis roven nule až do okamžiku, když zbytková hodnota poklesne pod účetní hodnotu.

Odpisování aktiva začíná okamžikem, kdy je aktivum připraveno pro používání a končí v okamžiku vyřazení nebo prodeje. Odpisování ale není přerušeno v době, kdy aktivum není dočasně nebo trvale používáno. Pokud ale podnik používá způsob výpočtu odpisů založený na jednotkách výkonu, bude pro taková aktiva odpis rovný nule.

Doba použitelnosti aktiva je definována s ohledem na očekávanou funkčnost aktiva v podniku, nikoliv jako celá ekonomická životnost, a tak je možné, že doba použitelnosti aktiva bude kratší než jeho ekonomická životnost.

Zvolená odpisová metoda by měla odrážet to, jak jsou podnikem spotřebovávány užitky z majetku po dobu jeho použitelnosti. Volba vhodné metody by měla vycházet z okolností používání aktiva a měla by být pravidelně revidována.

Existují tři hlavní metody stanovení odpisů:

- rovnoměrné odpisy (konstantní odpis po dobu životnosti);
- zrychlené odpisy (snižující se roční odpis během životnosti);
- výkonová metoda (stanoví odpis na jednotku výkonu a podle skutečného objemu je následně stanoven odpis za období)

ODÚČTOVÁNÍ A VYŘAZENÍ

Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení je odúčtována v okamžiku:

- vyřazení; nebo
- když se z jeho užívání nebo vyřazení neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky.

Zisk nebo ztráta se vykážou ve výsledovce v okamžiku, kdy je položka odúčtována. Zisk není považován za výnos (neměl by být vykázán na řádku tržeb).

K vyřazení majetku v souladu s IAS/IFRS dochází, pokud z užívání majetku již nelze očekávat žádné ekonomické užitky. Při vyřazení je čistá částka výsledku z operace zachycena jako zisk nebo ztráta běžného období. Zatímco v české právní úpravě je při vyřazení dlouhodobého majetku zachycena zůstatková cena vyřazovaného majetku na příslušný účet v návaznosti na důvody, které vedou k vyřazení. Případné výnosy při vyřazení majetku jsou vykázány jako výnos běžného období. (Bohušová, 2008)

Příloha č. 10: Výtah ze standardu IAS 40 Investice do nemovitostí

DEFINICE INVESTIC DO NEMOVITOSTÍ

Investice do nemovitostí (pozemek nebo budova) je standardem definovaná nemovitost držená za účelem pronájmu a získávání výnosů z nájemného anebo za účelem zhodnocení kapitálu anebo z obou důvodů, spíše než:

- používaná při výrobě nebo dodání zboží a služeb;
- používaná pro administrativní účely; a
- vytváří tak peněžní toky nezávisle na ostatních aktivech podniku.

Naproti tomu vlastníkem užívaná nemovitost je definovaná standardem IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení jako nemovitost držená pro:

- použití ve výrobě;
- dodání zboží nebo služeb; nebo
- administrativní účely.

Pořizovací cena je částka uhrazená v hotovosti nebo reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby.

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum vykázáno v rozvaze.

Reálná hodnota je částka, za níž aktivum může být směněno mezi znalými a ochotnými stranami při transakci za obvyklých podmínek.

Nemovitost, která je předmětem operativního pronájmu a nájemce jí dále pronajímá, může být klasifikována jako investice do nemovitostí pouze tehdy:

- pokud v ostatních skutečnostech naplňuje definici investice do nemovitostí; a
- nájemce pro dané aktivum používá model oceňování reálnou hodnotou.

Standard upravuje i možnost smíšeného použití nemovitostí, kdy část nemovitosti je využívána vlastníkem a část je držena za účelem pronájmu nebo kapitálového zhodnocení. Jako příklad můžeme uvést kancelářskou budovu, ve které podnik pro vlastní potřeby obývá jedno patro, a zbývajících sedm pater pronajímá.

Pokud lze tyto části samostatně prodat, podnik o nich účtuje odděleně. Vlastníkem užívaná část nemovitosti se sleduje v souladu s IAS 16, část držená jako investice do

nemovitostí dle IAS 40. Důvodem podmínky prodeje je mimo jiné nutnost stanovit pořizovací cenu obou částí, tedy té pronajímané i používané vlastníkem.

V ostatních případech bude taková nemovitost považována za investici do nemovitostí pouze v případě, kdy ta část, kterou podnik používá pro vlastní potřebu, není významná.

V některých případech poskytuje vlastník nemovitosti nájemníkům doplňkové služby. Jsou-li služby nevýznamnou součástí, je nemovitost klasifikována jako investice do nemovitostí. Příkladem takové situace je zajištění bezpečnostní a údržbářské služby vlastníkem.

Pokud jsou poskytované služby významné, nelze považovat nemovitost za investici do nemovitostí. Jedná se například o situaci, kdy účetní jednotka vlastní a provozuje budovu hotelu, přičemž služby poskytované hostům jsou významnou částí ujednání o celku. Z tohoto důvodu je hotel řízený vlastníkem považován za vlastníkem užívanou nemovitost, nikoliv investici do nemovitostí.

V případech, kdy je složité rozhodnout, zdali jsou poskytované služby významné, vyžaduje standard od podniků, aby stanovily postup pro klasifikaci investice do nemovitostí.

Standard IAS 40 přímo ve svém textu uvádí příklady investic do nemovitostí a příklady, které investice nejsou investice do nemovitostí.

ROZPOZNÁNÍ A VÝCHOZÍ OCENĚNÍ

Investice do nemovitostí se vykazuje jako aktivum, pokud splňuje obě následující kritéria:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický užitek poplyne do podniku; a
- lze spolehlivě zjistit pořizovací náklady spojené s investicí.

Účetní jednotka nevykazuje v účetní hodnotě investice do nemovitostí náklady běžné údržby takové nemovitosti. Tyto náklady se v okamžiku jejich vzniku vykazují spíše jako součást hospodářského výsledku.

Části investic do nemovitostí mohou být nabyty prostřednictvím obměny. V účetní hodnotě investice do nemovitosti vykazuje účetní jednotka náklady na vyměněnou část stávající investice ponížené o účetní hodnotu částí, které jsou nahrazeny.

Při prvotním uznání podnik uzná investice do nemovitostí v pořizovacích nákladech, které byly vynaloženy:

- při pořízení nemovitosti;
- při výměně některých částí nemovitosti;
- při rozšíření nemovitosti.

Pořizovací náklady nakoupené investice do nemovitostí se skládají z její kupní ceny a veškerých přímo přiřaditelných výdajů, které zahrnují vynaložené náklady na právní služby, které s danou nemovitostí souvisí, daň z převodu nemovitostí a ostatní vedlejší pořizovací náklady.

Pořizovací cena nemovitosti vytvořené vlastní činností je stanovena v souladu s IAS 40 (dle novely standardu platné pro účetní období počínající 1. ledna 2009 a později). Pokud podnik používá pro ocenění investic do nemovitostí model reálné hodnoty, tak ocení reálnou hodnotou i nedokončenou investici do nemovitostí, pokud lze tuto reálnou hodnotu zjistit. V případě, kdy tuto reálnou hodnotu není možné zjistit v průběhu výstavby, určí ji podnik v okamžiku dokončení výstavby dané nemovitosti.

Náklady na investici do nemovitostí se nezvyšují o:

- zřizovací náklady;
- provozní ztrátu vzniklou před datem, kdy nemovitost dosáhla plánované úrovně kapacity.

Pokud je platba za investici do nemovitosti odložena, je pořizovací cenou současná hodnota budoucích plateb (podobně jako u IAS 16).

NÁSLEDNÉ OCEŇOVÁNÍ

Účetní jednotka si vybere buď model reálné hodnoty, nebo model pořizovací ceny a toto pravidlo aplikuje na všechny své investice do nemovitostí. Pokud se účetní jednotka následně rozhodne pro změnu modelu oceňování, musí postupovat v souladu s IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. Dle tohoto standardu podnik změní svá účetní pravidla v okamžiku, kdy nová pravidla věrněji zobrazí skutečnost. Dle standardu je ale velmi nepravděpodobné, že by změna oceňování z metody reálné hodnoty na model oceňování pořizovacími náklady vedla ke správnějšímu vykazování.

Standard dále požaduje, aby všechny účetní jednotky určily reálnou hodnotu investice do nemovitosti, a to buď pro potřeby oceňování ve výkazech (pokud společnost aplikuje

model reálné hodnoty), nebo pro potřeby zveřejnění (pokud aplikuje model oceňování pořizovacími náklady).

Nemovitosti, které jsou předmětem operativního pronájmu u nájemce vykázány jako investice do nemovitostí a dále pronajímány, jsou vždy vykázány v reálné hodnotě.

Model reálné hodnoty

Podnik, který zvolí tento model, oceňuje všechny své investice do nemovitostí v reálné hodnotě.

Pohyby v reálné hodnotě investic do nemovitostí jsou účtovány jako náklad nebo výnos do hospodářského výsledku v období, ve kterém k nim došlo.

Reálná hodnota investice do nemovitosti je cenou, za niž nemovitost může být směřena mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých tržních podmínek. Účetní jednotka stanovuje reálnou hodnotu, aniž by ji snižovala o vedlejší náklady, které mohou vzniknout při prodeji nebo jiném pozbytí.

Investice do nemovitostí, které jsou oceňovány reálnou hodnotou, se neodepisují. Do výsledovky se promítají pouze změny v reálné hodnotě. Toto je zásadní rozdíl oproti IAS16 – Pozemky, budovy a zařízení, kdy pohyby v reálné hodnotě (přecenění aktiva nad jeho historickou zůstatkovou hodnotu) jsou vykázány ve vlastním kapitálu.

Reálná hodnota by měla zohlednit tržní podmínky, které existují k datu účetní závěrky, a je stanovena:

- odkazem na aktivní trh stejného nebo obdobného aktiva;
- odkazem na méně aktivní trh podobného aktiva;
- diskontováním budoucích peněžních toků, které jsou obsaženy v existujících nájemních smlouvách na pronájem daného aktiva.

Je žádoucí, nikoliv však povinné, aby reálná hodnota investice do nemovitosti byla určena na základě ocenění provedeného nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti s oceňováním předmětné kategorie investic do nemovitostí v dané lokalitě.

Pokud nelze reálnou hodnotu investice do nemovitostí spolehlivě stanovit, k čemuž může dojít pouze tehdy, pokud jsou srovnatelné tržní ceny málo frekventované a alternativní spolehlivé odhady reálné hodnoty (založené například na odhadech diskontovaných peněžních toků) nejsou možné. Poté podnik oceňuje pouze tuto investici do nemovitosti pořizovací cenou v souladu s IAS 16 a bude ji aplikovat až do jejího vyřazení a všechny své ostatní investice do nemovitostí bude oceňovat reálnou hodnotou.

Pokud ale podnik jednou použil reálnou hodnotu, pokračuje v oceňování reálnou hodnotou, i když se trh stane méně aktivním.

Model pořizovací ceny

Po prvotním uznání oceňuje účetní jednotka, která si zvolila model ocenění pořizovacími náklady, veškeré své investice do nemovitostí v souladu s požadavky IAS 16.

PŘEVODY

Pokud v praxi dojde k situaci, kdy daná nemovitost přestane nebo začne splňovat definici investice do nemovitostí, je nutno provést změnu v klasifikaci nemovitosti. Tato změna v používání dané nemovitosti by měla být podložena například:

- zahájením užívání nemovitosti vlastníkem;
- zahájením přestavby nebo rekonstrukce s úmyslem prodeje daní nemovitosti;
- ukončením využívání nemovitosti vlastníkem;
- zahájením operativního leasingu, kdy se nájemce stane třetí osoba; nebo
- dokončením rekonstrukce nebo výstavby.

Investice do nemovitostí → vlastníkem užívaná nemovitost

Pokud je investice do nemovitostí vedena v reálné hodnotě a převedena na vlastníkem užívanou nemovitost nebo zásobu, tak se pro následné vykazování dle IAS 16 nebo IAS 2 považuje za domnělou pořizovací cenu nemovitosti reálná hodnota dané nemovitosti k datu změny ve způsobu jejího užívání.

Investice do nemovitostí → zásoby

Do zásob převede podnik nemovitosti pouze v tom případě, že před jejím prodejem zahájí přestavbu nebo rekonstrukci dané nemovitosti. Pokud má být nemovitost prodána ve stávajícím stavu, k žádnému přesunu nedochází.

Použil-li podnik model reálné hodnoty, je reálná hodnota k datu převodu považována za pořizovací cenu.

Vlastníkem užívaná nemovitost → investice do nemovitostí

Pokud podnik používá model reálné hodnoty, daná nemovitost je až do data převodu uznána v souladu s IAS 16 a s její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází účetní jednotka stejným způsobem jako při přecenění podle IAS 16. V případě následného přecenění nemovitosti:

- snížení účetní hodnoty nemovitosti je uznáno jako náklad ve výledovce, jestliže nebyla nemovitost v minulosti přeceněna (v tom případě by byl nejprve snížen fond z přecenění);
- zvýšení účetní hodnoty nemovitosti je uznáno jako výnos do výše, ve kterém byla v minulosti uznána ztráta ze snížení hodnoty;
- jakákoliv zbývající část zvýšení hodnoty je uznána jako přecenění ve vlastním kapitálu. Při odúčtování nemovitosti je související fond z přecenění převeden do nerozděleného zisku a neovlivní výsledek hospodaření podniku za dané období.

Zásoby → investice do nemovitostí

V případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí, které budou vedeny v reálné hodnotě, se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou nemovitosti k tomuto datu a její předchozí účetní hodnotou vykážou ve výledovce.

Investice do nemovitostí → dlouhodobá aktiva držená k prodeji

V souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti převede podnik nemovitosti do této kategorie, pokud je nemovitost připravena k prodeji v současném stavu a prodej je vysoce pravděpodobný.

Aktivum je při převodu oceněno v nižší zůstatkové účetní hodnoty a reálné hodnoty minus náklady související s prodejem (viz další pravidla IFRS 5).

VYŘAZENÍ

Investice do nemovitosti se musí vyřadit z rozvahy v okamžiku, kdy je vyřazena nebo je trvale vyňata z užívání a nepřináší podniku žádné budoucí ekonomické užitky.

K vyřazení nemovitosti může dojít v důsledku prodeje dle IAS 18 Výnosy, nebo jejího použití pro finanční leasing dle IAS 17 Lesingy.

Zisk nebo ztráta, vzniklé z vyřazení investice do nemovitosti, se určí jako rozdíl mezi čistým výtěžkem z vyřazení a hodnotou vedenou v účetnictví a vykáže se ve výsledovce v čase vyřazení.

Výnosy jsou uznány v reálné hodnotě. Pokud je úhrada splatná po částech a časová hodnota je významná, je výnos uznán v současné hodnotě budoucích plateb.

Příloha č. 11: Výťah ze standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

DEFINICE

Standard IAS 12 definuje přechodné rozdíly jako rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou. Tyto rozdíly mohou být:

- Zdanitelné přechodné rozdíly
 - přechodné rozdíly, které vyústí ve zdanitelné částky při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, když je účetní hodnota aktiva nebo závazku nárokována nebo uhrazena;
 - vyústí v odložený daňový závazek.
- Odpočitatelné přechodné rozdíly
 - přechodné rozdíly, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, když je účetní hodnota aktiva nebo závazku nárokována nebo uhrazena;
 - vyústí v odloženou daňovou pohledávku

Daňová základna aktiva je částka v budoucnu odčitatelná od zdanitelného výnosu z realizace aktiva. Daňová základna závazku se rovná jeho účetní hodnotě snížené o částku v budoucnu odčitatelné od daňového základu.

Účetní zisk je čistý zisk nebo ztráta za období před odečtením nákladů na daň.

Zdanitelný zisk (daňová ztráta) je zisk (ztráta) za období, vypočtený v souladu s pravidly stanovenými daňovými předpisy v jednotlivých zemích, z něhož se počítají daně ze zisku splatné.

Daňový náklad (daňový výnos) je souhrnná částka zahrnutá ve vypočteném čistém zisku nebo ztrátě a zahrnuje splatnou i odloženou daň.

Splatná daň je částka daní ze zisku k úhradě (k nároku) s ohledem na zdanitelný zisk (daňovou ztrátu) za období.

Odložené daňové závazky jsou částky daně ze zisku k úhradě v budoucích obdobích z titulu zdanitelných přechodných rozdílů.

Odložené daňové pohledávky jsou částky daně ze zisku nárokové v příštích obdobích z titulu:

- odčitatelných přechodných rozdílů;
- převedených nevyužitých daňových ztrát; a
- převedených nevyužitých daňových odpočtů.

SPLATNÁ DAŇ

Pravidla pro výpočet splatné daně jsou dána legislativou jednotlivých zemí a tento standard je neřeší.

Podnik vykáže v běžném účetním období náklad na splatnou daň proti rezervě, pokud ještě není připraveno daňové přiznání. Pokud má podnik toto přiznání již připravené, vykáže splatnou daň v rozvaze jako závazek.

Pokud se konečná výše zaplacené daně ze zisku liší od vytvořené rezervy, vykáže podnik rozdíl jako snížení nákladu na splatnou daň v účetním období, ve kterém daň zaplatil.

V případě, kdy podnik vykáže daňovou ztrátu, která může být následně použita proti daňovým ziskům následujících let, je prospěch z této daňové ztráty považován za aktivum. Toto pravidlo platí obdobně i pro nevyužité daňové odpočty, jejich využití je očekáváno v budoucnosti. (Dvořáková, 2009)

ODLOŽENÁ DAŇ

O odložené daňové pohledávce hovoříme tehdy, pokud je daňová hodnota aktiva větší než jeho účetní hodnota, nebo pokud je účetní hodnota závazku větší než daňová. Účetní jednotka vykazuje odloženou daňovou pohledávku, pouze pokud je pravděpodobné, že v budoucnosti dosáhne zisk výše pohledávky (toto se k rozvahovému dni kontroluje). Odložená pohledávka signalizuje účetní jednotce budoucí předpokládanou potencionální úlevu na dani. Mimo přechodných rozdílů je odloženou daňovou pohledávku i nevyužitá daňová ztráta nebo odpočet. O odloženém daňovém závazku hovoříme tehdy, pokud je účetní hodnota aktiva větší než jeho daňová hodnota nebo pokud je daňová hodnota závazku větší než účetní. Odložený daňový závazek signalizuje předpokládanou potencionální vyšší daň v budoucnosti. Odložené daňové pohledávky/závazky se nikdy nediskontují. V některých případech je lze kompenzovat, např. pokud má účetní jednotka ze zákona právo kompenzace nebo pokud se odložené pohledávky/závazky vztahují k zisku vybíranému stejným finančním úřadem za stejnou činnost. Při výpočtu odložené daně používáme daňovou sazbu, která je platná v období, kdy je předpokládáno, že bude odložená pohledávka uplatněna nebo odložený daňový závazek splatný. (Hýblová, 2007)

Vykazování odložených daňových závazků

Standard uvádí, že odložený daňový závazek by měl být vykázán pro všechny zdanitelné přechodné rozdíly, pokud odložený daňový závazek nevyplývá z:

- goodwillu, jehož odpisy nejsou z daňových důvodů uznatelné; nebo
- počáteční vykázání aktiva nebo závazku v transakci, která:
 - není podnikovou kombinací; a
 - v době transakce neovlivňuje ani účetní zisk (ztrátu), ani zdanitelný zisk.

Zdanitelné dočasné rozdíly vyplývají také z následujících situací:

- některé IAS/IFRS dovolují vykazování aktiv v reálné hodnotě nebo jejich přecenění;
- jestliže se přecenění aktiva odráží také v daňovém základu, pak nevzniká žádný přechodný rozdíl;
- jestliže přecenění neovlivní daňovou základnu, pak vznikne přechodný rozdíl a je třeba vykázat odloženou daň;
- když je cena akvizice podniku alokována odkazem na reálnou hodnotu pořízených aktiv a závazků, ale nebyla provedena ekvivalentní úprava pro daňové účely.

Vykazování odložených daňových pohledávek

Daňové pohledávky by měly být vykazovány u všech odčitatelných přechodných rozdílů do rozsahu, kdy je pravděpodobné, že bude k dispozici zdanitelný zisk, proti kterému bude možno použít odčitatelný přechodný rozdíl, pokud odložená pohledávka nebude vyplývat z:

- počátečního vykázání aktiva nebo závazku v transakci; které:
 - není podnikovou kombinací; a
 - v době transakce neovlivňuje ani účetní zisk (ztrátu), ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu).

Zůstatková hodnota odložených daňových pohledávek by měla být přezkoumána ke každému rozvahovému dni. Zůstatková hodnota odložené daňové pohledávky by měla být snížena v případě, kdy už nebude pravděpodobné, že podnik v budoucnosti

vygeneruje dostatečný zdanitelný zisk, proti kterému bude možné použít odloženou daňovou pohledávku.

Oceňování odložených daňových závazků a pohledávek

Podle standardu se odložená daň vypočítá sazbou, která se očekává, že bude aplikována v období, kdy je očekávána realizace odložené daňové pohledávky nebo vypořádání odloženého daňového závazku, na základě sazeb, které byly oficiálně známy do data sestavení rozvahy.

Vykazování pohybu zůstatku odložené daně

Splatná a odložená daň se vykazuje jako výnos nebo náklad a zahrnuje se do čistého zisku nebo ztráty za běžné účetní období, s výjimkou případů, kdy daň vyplývá z:

- transakce nebo události, která je vykázána ve stejném nebo jiném období, přímo ve vlastním kapitálu; nebo
- podnikové kombinace, která je akvizicí.

Z toho vyplývá, že odložená daň by měla být zaznamenána přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu, jestliže se daň vztahuje na položky, které jsou připsány ve prospěch nebo na vrub přímo do vlastního kapitálu.

Vykazování odložené daně

Daňové závazky a pohledávky by se měly vykazovat odděleně od ostatních pohledávek a závazků v rozvaze. Standard IAS 1 Sestavení a zveřejnění účetní závěrky ukládá vykázání odložené daně mezi dlouhodobými pohledávkami nebo závazky v případě, kdy podnik v rozvaze člení aktiva a závazky mezi dlouhodobé a krátkodobé.

Odložená daňová pohledávka nebo závazek nejsou diskontovány ani v případě, kdy je jejich realizace očekávána za relativně dlouhou dobu.

Účetní jednotka kompenzuje splatnou daňovou pohledávku a splatný daňový závazek tehdy a pouze tehdy, jestliže účetní jednotka:

- má ze zákona vynutitelné právo kompenzace vykázanych částek; a
- má v úmyslu buď zaplatit výslednou čistou částku, nebo současně realizovat pohledávku a zaplatit závazek.

Účetní jednotka kompenzuje odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky pouze tehdy, jestliže:

- má ze zákona právo kompenzace splatných daňových pohledávek proti splatným daňovým závazkům; a
- odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky se vztahují k daním ze zisku, vybírané stejným finančním úřadem, buď:
 - a) za stejnou zdaňovanou činnost; nebo
 - b) za odlišné zdaňované činnosti, které má podnik v úmyslu buď uhradit jako výslednou čistou částku, nebo realizovat pohledávku a zaplatit závazek současně v každém budoucím období, ve kterém se očekává, že dojde k úhradě významné částky odložených daňových závazků nebo vyrovnání pohledávek.