

# **Analýza rozdílů mezi českou účetní legislativou a mezinárodními standardy účetního výkaznictví**

Martin Mrazčinský

---

Bakalářská práce  
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav financí a účetnictví  
akademický rok: 2011/2012

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Martin MRAZČINSKÝ**  
Osobní číslo: **M09178**  
Studijní program: **B 6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Účetnictví a daně**

Téma práce: **Analýza rozdílů mezi českou účetní legislativou  
a mezinárodními standardy účetního výkaznictví**

Zásady pro vypracování:

## Úvod

### I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši týkající se problematiky srovnání české účetní legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

### II. Praktická část

- Analyzujte a popište rozdíly při sestavování účetních závěrek vybraných firem podle české účetní legislativy a IFRS.
- Na základě analýzy zhodnoťte zjištěné poznatky a vyvodte doporučení.

## Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

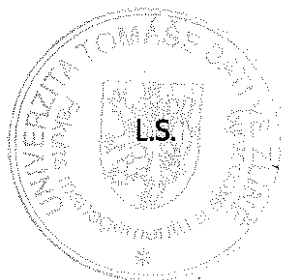
Seznam odborné literatury:

**BOHUŠOVÁ, Hana.** Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.  
**KOVANICOVÁ, Dana.** Finanční účetnictví: světový koncept: IFRS/IAS. Vyd. 5., aktualiz. Praha: Polygon, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.  
**KRAFTOVÁ, Ivana; SUCHÁNEK, David.** Finanční účetnictví s akcentem na IFRS. Vyd. 1. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2010. 145 s. ISBN 978-80-7395-301-0.  
**KRUPOVÁ, Lenka.** IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Aplikace v podnikové praxi. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.  
**MLÁDEK, Robert.** Postupy účtování podle IFRS = IFRS policies and procedures. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Karel Šteker, Ph.D.  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání bakalářské práce: 2. dubna 2012  
Termín odevzdání bakalářské práce: 18. května 2012

Ve Zlíně dne 2. dubna 2012

  
prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
děkanka



  
prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
ředitel ústavu

# PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby<sup>1</sup>;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

---

<sup>1</sup> zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

<sup>2</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

<sup>3</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

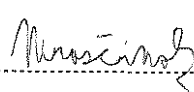
- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohou užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 18. 5. 2012



<sup>4</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

Cílem této práce je analyzovat rozdíly, které vznikají, při vykazování podle české účetní legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví a zhodnotit výkazy sledovaných společností. Teoretická část se zabývá mezinárodními standardy, jejich základním vymezením, dále obsahuje vybrané účetní standardy a na konci je srovnání mezinárodních standardů a českého účetnictví, zejména jejich hlavní rozdíly. Praktická část je orientována na srovnání účetních závěrek, sestavených podle české účetní legislativy a podle IFRS. Srovnání se soustředí především na rozdíly, které vznikají při vykazování účetních závěrek. Srovnání je prováděno na účetních závěrkách tří firem, působících v oblasti stavebnictví.

Klíčová slova: mezinárodní standardy účetního výkaznictví, česká účetní legislativa, výkaznictví, účetní závěrka

## **ABSTRACT**

Target of this work is to analyze the differences that arise between Czech accounting legislation and international financial reporting standards evaluate the financial statements of the selected companies. The theoretical part is devoted to international standards, the basic definition, also contain the chosen accounting standards and the end is comparison of international standards and Czech accounting, especially the main differences. The practical part is focused on the comparison of financial statements prepared by Czech accounting legislation and IFRS. The Comparison is focused especially to differences that arise when reporting of financial statements. The comparison is done on the financial statements of three companies operating in the construction field.

Keywords: international financial reporting standards, Czech accounting legislation, reporting, financial statements

Na tomto místě bych chtěl poděkovat vedoucímu mé bakalářské práce panu Ing. Karlu Štekerovi, Ph.D. za možnost zpracovávat moji bakalářskou práci pod jeho odborným dohledem, za jeho skvělou spolupráci, cenné rady a připomínky.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>11</b>	
<b>I</b>	<b>TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>12</b>
<b>1</b>	<b>MEZINÁRODNÍ REGULACE A HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ</b> .....	<b>14</b>
2.1	KONCEPČNÍ RÁMEC FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ .....	15
2.1.1	Oceňování – základní koncepce .....	16
2.2	ZÁKLADNÍ PRVKY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY .....	17
2.3	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA .....	18
2.3.1	Rozvaha .....	18
2.3.2	Výkaz o úplném výsledku hospodaření .....	19
2.3.3	Výkaz změn ve vlastním kapitálu .....	19
2.3.4	Výkaz o peněžních tocích .....	19
2.3.5	Komentáře .....	19
2.4	POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ (IAS 16) .....	20
2.4.1	Definice pozemků, budov a zařízení .....	20
2.4.2	Oceněn v okamžiku zaúčtování .....	20
2.4.3	Ocenění po okamžiku zaúčtování .....	21
2.5	NEHMOTNÁ AKTIVA (IAS 38) .....	22
2.6	LEASING (IAS 17) .....	24
2.7	INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ (IAS 40) .....	25
2.8	ZÁSoby (IAS 2) .....	26
2.9	STAVEBNÍ SMLOUVY (IAS 11) .....	26
2.10	REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA (IAS 37) .....	27
2.11	DANĚ ZE ZISKU (IAS 12) .....	28
<b>3</b>	<b>SROVNÁNÍ IFRS A ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY</b> .....	<b>30</b>
3.1	HARMONOGRAM ROZVOJE ÚČETNICTVÍ V ČR .....	30
3.2	ZÁKLADNÍ ROZDÍLY MEZI OBĚMA SYSTÉMY .....	31
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>34</b>
<b>4</b>	<b>ANALÝZA ÚČETNÍCH ZÁVĚREK</b> .....	<b>35</b>
<b>5</b>	<b>AKTIVA</b> .....	<b>36</b>
5.1	DLOUHODOBÝ MAJETEK .....	36
5.1.1	Pozemky, budovy a zařízení .....	36
5.1.2	Výpůjční náklady .....	37
5.1.3	Leasing .....	38
5.1.4	Investice do nemovitostí .....	39



5.2	POHLEDÁVKY .....	39
5.2.1	Česká účetní legislativa .....	39
5.2.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	40
5.3	ZÁSOBY .....	40
5.3.1	Česká účetní legislativa .....	40
5.3.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	41
<b>6</b>	<b>PASIVA .....</b>	<b>42</b>
6.1	PŮJČKY ZATÍŽENÉ ÚROKEM .....	42
6.1.1	Česká účetní legislativa .....	42
6.1.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	42
6.2	ZÁVAZKY Z OBCHODNÍCH VZTAHŮ.....	42
6.2.1	Česká účetní legislativa .....	42
6.2.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	42
6.3	ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY .....	43
6.3.1	Česká účetní legislativa .....	43
6.3.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	43
6.4	REZERVY .....	43
6.4.1	Česká účetní legislativa .....	43
6.4.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	45
<b>7</b>	<b>VÝNOSY .....</b>	<b>46</b>
7.1	PRODANÉ ZBOŽÍ A POSKYTNUTÉ SLUŽBY .....	46
7.2	DOTACE OD STÁTU .....	47
7.2.1	Česká účetní legislativa .....	47
7.2.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	47
<b>8</b>	<b>NÁKLADY .....</b>	<b>48</b>
8.1	NÁKLADOVÉ ÚROKY .....	48
8.1.1	Česká účetní legislativa .....	48
8.1.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	48
8.2	ODPISY .....	48
8.2.1	Česká účetní legislativa .....	48
8.2.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	49
<b>9</b>	<b>ODLOŽENÁ DAŇ .....</b>	<b>50</b>
9.1.1	Česká účetní legislativa .....	50
9.1.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	50
<b>10</b>	<b>SNÍŽENÍ HODNOTY .....</b>	<b>51</b>
10.1	ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA .....	51
10.2	MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ .....	51
10.2.1	Výpočet zpětně získatelné částky .....	52
10.2.2	Odúčtování snížení hodnoty .....	52

<b>11 ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ.....</b>	<b>53</b>
<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>55</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>56</b>
<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>	<b>58</b>

## ÚVOD

V rámci světové globalizace dochází k postupnému sjednocování ve stále více oblastech. Účetnictví není výjimkou. V minulosti měla každá země svůj systém účetnictví. Výkazy, které byly výsledkem těchto systémů, pak nebyly srovnatelné na mezinárodní úrovni, protože měl každý systém jiná pravidla. Bylo tedy otázkou času, než bude vytvořen jednotný systém. V současnosti jsou tímto systémem mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Cílem této práce je analyzovat rozdíly, které vznikají, při vykazování podle české účetní legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví a zhodnotit výkazy sledovaných společností.

Teoretická část se orientuje na mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Jakým způsobem probíhá mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví, co obsahují mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), zejména koncepční rámec, který stanovuje základní podmínky pro vykazování, základní oceňovací báze s uvedením metody fair value, kterou koncepční rámec neobsahuje, ale mezinárodní standardy ji používají, požadavky týkající se účetní závěrky, jaké výkazy by měla obsahovat a jaká by měla být jejich struktura, dále obsahuje vybrané účetní standardy. Poslední část teoretické části se zabývá základním srovnáním české účetní legislativy a IFRS, harmonogram rozvoje českého účetnictví a hlavní rozdíly ve srovnání s IFRS.

Praktická část je zaměřena na srovnání účetních závěrek, sestavených podle české účetní legislativy a podle IFRS a zhodnocení účetních závěrek, na základě kterých jsou rozdíly stanoveny. Jde se o nejvýznamnější rozdíly v oblastech dlouhodobého hmotného majetku, leasingu, investic do nemovitostí, pohledávek, zásob, závazků, rezerv, dotací, nákladů, výnosů, odložené daně, atd.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 MEZINÁRODNÍ REGULACE A HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Všichni uživatelé účetních výkazů na světě kladou oprávněné požadavky na to, aby byly informace obsažené v účetních výkazech hodnověrné, objektivní a srozumitelné, neboť na jejich základě uskutečňují významná rozhodnutí, které mají dlouhodobé důsledky. Z tohoto faktu vyplývá, že formální podoba a především věcný obsah účetních výkazů, nemůže být ponechán čistě jen na libovůli účetních jednotek, ale je třeba je určitým způsobem regulovat, nebo jiným způsobem upravit (Kovanicová, 2005).

V rámci účetnictví v jednotlivých zemích se požadované vypovídající schopnosti dosahuje tím, že je řízeno neboli regulováno příslušnými institucemi nebo způsobem odpovídajícím dané zemi. Takovýto způsob řízení účetnictví by však v současných podmínkách postupující globalizace obchodu a internacionalizace kapitálových trhů. V současnosti se v mezinárodním finančním řízení projevují trendy, které se stále více orientují na mezinárodní finanční toky, a kladou nové požadavky na účetnictví. Nejvýznamnějším požadavkem, který stojí na předním místě, je to, aby se účetní zásady a obecné účetní postupy, které jsou používány v různých částech světa, sblížovali. Podle Kovanicové (2005) probíhá toto úsilí o sblížení po dvou liniích:

- Jednak je to harmonizace v rámci určitých politicko-hospodářských seskupení zemí, v Evropě se jedná o usměrňování účetnictví v rámci Evropské unie.
- Dále se jedná o celosvětovou harmonizaci, v rámci které se usiluje o to, aby různé účetní systémy, které jsou z celosvětového hlediska významné, se nejen sblížovali, ale došlo přímo k jejich konvergenci, neboli k dosažení shody.

## 2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

V roce 1973 byl profesními účetními institucemi založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy, dříve IASC, v současnosti IFRSF. Cílem tohoto výboru bylo vypracování Mezinárodních účetních standardů. Vzhledem k tomu, že tento název nedostatečně vystihoval fakt, že tyto standardy upravují účetní výkaznictví, došlo k přejmenování standardů na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS (Kovanicová, 2005).

Podle Kovanicové (2005) obsahují Mezinárodní standardy účetního výkaznictví:

- Úvodní část, ve které je definován účel IFRS, jsou vymezeny řídicí orgány a jejich program a postupy. Dále obsahuje stanovy Nadace IFRS jako právní formy, na základě které je prováděna její činnost.
- Předmluva k výkladu standardů, v níž se stanovují tyto cíle:
  - formulovat a ve veřejném zájmu vyhlášovat účetní standardy, které mají být dodržovány při zveřejňování úplné sady výkazů finančního účetnictví, propagovat jejich celosvětové přijetí a dodržování;
  - pracovat všeobecně pro zlepšení a harmonizaci právních předpisů, účetních standardů a postupů vztahujících se k předkládání výkazů finančního účetnictví (včetně poznámek a komentářů k nim).
- Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetních výkazů.
- Jednotlivé standardy (IAS, IFRS)
- Interpretace standardů (SIC, IFRIC), které konkrétně stanovují, jakým způsobem mají být standardy aplikovány při řešení různých problémů.

Kromě těchto ucelených částí obsahuje IFRS ještě Významový slovník, Historii vývoje IFRS a v posledních letech nově zařazené Zdůvodnění závěrů (některých standardů) a Implementační příručku (Kovanicová, 2005).

## 2.1 Konceptní rámec finančního výkaznictví

Konceptní rámec tvoří významnou část IFRS. Kromě definování účetních zásad a předpokladů vymezuje základní prvky účetní závěrky – aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, kritéria, na základě kterých jsou tyto prvky v účetní závěrce rozpoznány a výchozí báze jejich ocenění. Definice a zásady, vymezené Konceptním rámcem, ovlivňují zásadním způsobem informace zveřejňované v účetní závěrce. Z těchto definic pak vycházejí jednotlivé standardy, které upravují dané oblasti a účetní problémy. Pochopení Konceptního rámce je z tohoto důvodu klíčovým předpokladem pro pochopení všech standardů (Dvořáková, 2011).

Účetní závěrka podává uživatelům informace, týkající se finanční situace a změny ve finanční situaci podniku. Informace, týkající se finanční situace podniku, které podává především rozvaha, umožňují podniku získat odpovědi na otázky, zejména jaká bude budoucí potřeba cizích zdrojů, ale i jak se bude podniku dařit získat tyto prostředky. Informace o změnách ve finanční situaci dávají uživateli možnost zhodnotit, jaká je finanční výkonnost podniku (Dvořáková, 2011).

Bohušová (2008) uvádí následující vymezení kvalitativních vlastností účetních informací v Konceptním rámci:

- Srozumitelnost – účetní informace by měly být prezentovány tak, aby byly jasné, bez zbytečných složitostí a v logické struktuře.
- Relevance – je dána povahou a věcným obsahem informace. Někdy je třeba informaci zveřejnit už z principu povahy informace, v jiných případech je důležitá velikost vykazované položky. Relevantní je informace v tom případě, pokud by díky jejímu opomenutí došlo ke zkreslení nebo k chybnému ekonomickému rozhodnutí.
- Významnost – za významnou lze považovat informaci, jejíž opomenutí nebo chybné uvedení by ovlivnilo ekonomické rozhodnutí uživatele.
- Spolehlivost – informace je spolehlivá, jestliže neobsahuje věcné chyby a pravdivě vyjadřuje skutečnost.
- Srovnatelnost – jde o požadavek, aby byly stejné hospodářské operace zachycovány různými podniky shodně.

- Pravdivý a věrný obraz – tohoto zobrazení je dosaženo respektováním kvalitativních charakteristik a příslušných účetních standardů. (Bohušová, 2008)

### 2.1.1 Oceňování – základní koncepce

Oceňování je důležitým metodickým prvkem, který ovlivňuje zásadním způsobem vypovídací schopnost účetních informací. Je nutné, aby účetní systém vycházel z předpokladu, že je v praxi možné realizovat tento metodický prvek – což v podstatě znamená vycházet ze schopnosti peněžní jednotky být měřítkem hodnoty (Dvořáková, 2011).

Z hlediska oceňování je důležité splnění předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti. V případě ukončování činnosti přistupuje podnik k oceňování odlišným způsobem a jinak v případě, že bude podnik dále fungovat (Dvořáková, 2011).

Dvořáková (2011) uvádí tyto výchozí oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky podle Koncepčního rámce:

#### A) Historické náklady

Jedná se o ocenění, které vychází z nákladů vynaložených původně na pořízení aktiv (z pořizovacích cen nebo ve výši vlastních nákladů); v případě bezplatného nabytí aktiv z odhadnuté částky, kterou by bylo třeba podle očekávání vynaložit na úhradu závazku.

#### B) Běžná cena

Cena, kterou, bychom museli zaplatit, pokud bychom stejné nebo podobné aktivum pořizovali k datu ocenění, označuje se také jako reprodukční cena. V případě závazku se oceňuje v nediskontované částce peněz, kterou by bylo třeba vynaložit k vypořádání v okamžiku ocenění.

#### C) Realizovatelná (vypořádací) hodnota

Zde se jedná o ocenění aktiv v částce, jakou bychom získali v případě jejich prodeje. Jde o ocenění, které odráží odhadovanou cenu oceňovaného majetku z pozice účetní jednotky, které se rozhodla aktivum prodat. Závazky jsou oceňovány ve vypořádacích hodnotách (v nediskontovaných částkách peněz), které bude muset účetní jednotka podle očekávání vynaložit k datu ocenění na jejich úhradu v běžném podnikání.



## D) Současná hodnota

Jde o oceňovací přístup, kde jsou aktiva oceněna v diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které jsou očekávány, že je bude aktivum v běžném podnikání vytvářet. Závazky se zase oceňují v diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které jsou očekávány, že bude třeba k vypořádání závazků v běžném podnikání.

Kromě výše uvedených oceňovacíchází, používá i další oceňovací metody, které nejsou uvedeny v Koncepčním rámci. Nejvíce používanou je fair value. Za fair value se považuje tržní cena daného aktiva nebo závazku. Fair value tedy vyjadřuje nejvíce pravděpodobnou cenu, kterou lze na trhu získat k datu sestavní rozvahy. Může se jednat buď o cenu aktivního trhu, tedy trhu, kde lze v jakémkoliv okamžiku najít nakupujícího a prodávajícího a jedná se o stejnorodé položky, nebo lze cenu stanovit alternativně, například na základě ceny podobného aktiva s přihlédnutím k rozdílům (Krupová, 2009).

## 2.2 Základní prvky účetní závěrky

**Aktivum** je definováno jako zdroj, který ovládá společnost, musí být výsledkem minulých událostí a je od něj očekáván budoucí ekonomický prospěch. Dalšími požadavky je to, aby byl ekonomický prospěch dostatečně jistý a dále, aby aktivum bylo spolehlivě ocenitelné (Krupová, 2009).

**Závazek** nám vyjadřuje současnou povinnost společnosti, která vznikla jako důsledek minulých událostí a lze od jeho vypořádání očekávat odliv peněžních zdrojů. Dalšími požadavky jsou úbytek zdrojů, které podniku přináší ekonomický prospěch, jejich úbytek musí být dostatečně jistý a závazek musí být spolehlivě ocenitelný (Krupová, 2009).

**Vlastní kapitál** je definován jako zbytková část aktiv po odečtení všech závazků. V Koncepčním rámci je zdůrazněno, že při posuzování, zda se jedná o aktivum nebo závazek rozhoduje podstata a ekonomická realita a nikoliv právní forma. Na základě toho je například finanční leasing posuzován tak, že při vykazování se bere v úvahu skutečnost, ekonomické užitky, které nájemci přináší předmět leasingu, kterému zároveň vzniká závazek jako protihodnota za právo užívat předmět leasingu. Finanční leasing tedy u nájemce splňuje jak definici aktiva, tak definici závazku, i když podnik není vlastníkem předmětu leasingu (Krupová, 2009).

Základní prvky výsledovky:

**Výnosy** zvyšují ekonomický prospěch, což se projeví zvýšením aktiv, nebo naopak snížením závazků a zároveň k němu dochází jiným způsobem než vkladem vlastníků v průběhu účetního období. Pro vykázání výnosů musí být rovněž splněn předpoklad spolehlivého měření a zároveň musí být dostatečný stupeň jistoty (Krupová, 2009).

**Náklady** snižují ekonomický prospěch, který se projevuje úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením závazků, a současně k němu dochází jiným způsobem než úbytkem vlastního kapitálu nebo jiným odčerpáním vlastníky. Dalším předpokladem vykázání nákladů je jejich souvislost s konkrétními výnosy (Krupová, 2009).

## 2.3 Účetní závěrka

V každé účetní závěrce sestavené podle standardů, musí být výslovně uveden, že je sestavena podle IFRS. Každá účetní závěrka musí obsahovat údaje minimálně za jedno předchozí účetní období.

### 2.3.1 Rozvaha

Rozvaha byla dříve primárním výkazem, na který se soustředila veškerá pozornost investorů, auditorů i regulátorů. V současnosti se rozvaha v terminologii IFRS označuje jako výkaz o finanční pozici. Je členěn do třech hlavních částí - majetek, závazky a vlastní kapitál. Společnosti mají možnost zvolit, zda budou majetek vykazovat v pořadí podle likvidity od nejméně likvidního majetku po nejvíce likvidní majetek anebo naopak. Závazky jsou vykazovány v pořadí splatnosti a vlastní kapitál v pořadí daném tradicí. IFRS také vyžadují členění majetku na krátkodobý a dlouhodobý. Standard rovněž stanovuje, které položky majetku, závazků a vlastního kapitálu musí být v rozvaze vykázány (Mládek, 2005).

### 2.3.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření

IFRS člení náklady a výnosy do dalších dvou podkategorií. Výnosy (Income) se dělí na tržby (Revenues) a zisky, resp. přínosy (Gains). Náklady (Expenses) se pak dělí na náklady - v užším pojetí (Expenses) a ztráty, resp. újmy (Losses). Revenues a expenses vyplývají společnosti z hlavní činnosti a nesmějí se kompenzovat. Naproti tomu Gains a Losses se mohou kompenzovat, tj. vykazují se čistě, a jsou předmětem vedlejší činnosti. IFRS umožňuje členit náklady podle druhu nebo podle účelu jejich vzniku. Pokud společnost vykáže své přírůstky a úbytky v účelovém členění, je třeba zveřejnit ještě druhové členění pro další analýzu, zejména pro sestavení výkazu Cash Flow (Hinke, 2007).

### 2.3.3 Výkaz změn ve vlastním kapitálu

Tento výkaz lze sestavovat buď v úplném vyjádření, kde obsahuje všechny změny ve vlastním kapitálu nebo ve vyjádření pouze takových změn, které nevyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky. IFRS dále stanovují, které položky musí povinně obsahovat (Hinke, 2007).

### 2.3.4 Výkaz o peněžních tocích

Informace, které jsou obsaženy v tomto výkazu, pomáhají uživateli analyzovat, které oblasti generují peněžní prostředky. Výkaz může být sestavován za celé účetní období, nebo se sestavuje za mezitímní období. IFRS opět stanovují minimální strukturu, jakou by měl výkaz obsahovat. K sestavení provozní části CF lze využít přímou nebo nepřímou metodu. Standardy preferují přímou metodu, protože umožňuje predikce budoucích odtoků a přítoků a poskytuje informace, které v případě nepřímé metody nejsou k dispozici (Hinke, 2007).

### 2.3.5 Komentáře

Všechny standardy kladou požadavky na zveřejnění v komentářích. Musí být prezentován systematicky, což znamená, že všechny informace obsažené v rozvaze, výsledovce, výkazu o změnách ve vlastním kapitálu a výkazu peněžních toků musí obsahovat odkazy na související komentáře (Hinke, 2007).

## 2.4 Pozemky, budovy a zařízení (IAS 16)

Standard stanovuje definici pozemků, budov a zařízení, jakým způsobem se oceňují v okamžiku zaúčtování a jak se oceňují po okamžiku zaúčtování (Jílek, 2011).

### 2.4.1 Definice pozemků, budov a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která účetní jednotka drží za účelem používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným osobám, nebo k administrativním účelům a u kterých je očekáváno, že je bude účetní jednotka využívat déle než jedno účetní období. Pozemky, budovy a zařízení se zaúčtují jako aktivum za předpokladu dostatečné pravděpodobnosti, že z něj účetní jednotka bude mít ekonomický užitek a pořizovací náklady se dají spolehlivě ocenit (Jílek, 2011).

### 2.4.2 Oceněn v okamžiku zaúčtování

Pozemky, budovy a zařízení, splňující podmínky pro zařazení do aktiv, se oceňují ve výši pořizovacích nákladů. Pořizovací náklady aktiva představují peníze nebo peněžní ekvivalenty nebo reálná hodnota ostatních úhrad souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby (Jílek, 2011).

Podle Jílka (2011) zahrnují pořizovací náklady na pozemky, budovy a zařízení:

- kupní cenu, zahrnující dovozní cla a daně, po odečtení obchodních slev a rabatů,
- veškeré přímo přiřaditelné náklady, které souvisejí s dopravou na určené místo a dále náklady na zajištění stavu potřebného pro užívání aktiva,
- odhad nákladů na přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu, pokud tato povinnost vzniká účetní jednotce v souvislosti s pořizovaným majetkem, nebo jako důsledek jeho používání během určité doby k účelům jiným než k výrobě zásob během daného období.

Jako příklady přímo přiřaditelných nákladů uvádí Jílek (2011) tyto:

- náklady na zaměstnanecké požitky, které vznikly v souvislosti s výstavbou, nebo pořízením pozemků, budov a zařízení,
- náklady na přípravu místa, kde bude aktivum využíváno,

- náklady na dopravu a manipulaci do místa užití,
- náklady na instalaci a montáž aktiva,
- náklady na testování aktiva před uvedením do provozu a
- náklady na služby profesních specialistů, spojené s pořízením aktiv.

### 2.4.3 Ocenění po okamžiku zaúčtování

Účetní jednotka si na začátku vykazování stanoví jako účetní pravidlo model ocenění pořizovacími náklady nebo přeceňovací model. Stanovené účetní pravidlo je pak povinná používat pro celou třídu pozemků, budov a zařízení (Jílek, 2011).

#### a) Model ocenění pořizovacími náklady

V případě modelu ocenění pořizovacími náklady se pozemky budovy a zařízení po prvotním zaúčtování vykazují v hodnotě pořizovacích nákladů, snížené o akumulované odpisy, případně o ztráty ze znehodnocení (Jílek, 2011).

#### b) Přeceňovací model

U přeceňovacího modelu se pozemky, budovy a zařízení, u kterých lze spolehlivě stanovit reálnou hodnotu, se následně po prvotní zaúčtování, účtuje v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení nakumulovaných odpisů a ztrát ze znehodnocení. Přecenění je třeba provádět v takovém intervalu, aby se účetní hodnota nelišila od té reálné. Reálná hodnota pozemků a budov se obvykle stanovuje na základě tržní ceny prostřednictvím odhadu profesionálního znalce (Jílek, 2011).

Podle Jílka (2011) přitom platí toto:

- pokud dojde v souvislosti s přeceněním aktiva ke zvýšení jeho hodnoty, zaúčtuje se toto zvýšení do ostatního úplného výsledku v položce přeceňovací přebytek; nejprve se toto zvýšení zaúčtuje do výsledku v rozsahu, ve kterém se zruší předchozí snížení účetní hodnoty téhož aktiva proti výsledku,
- pokud dojde vlivem přecenění aktiva ke snížení jeho hodnoty, zaúčtuje se toto snížení do výsledku; nejdříve se však toto snížení zaúčtuje přímo proti ostatnímu úplnému výsledku v rozsahu, ve kterém se zruší předchozí zvýšení účetní hodnoty daného aktiva, zaúčtované do ostatního úplného výsledku a

- přírůstek z přecenění, který se vztahuje k položce pozemků budova a zařízení zahrnutý do vlastního kapitálu může být převeden přímo do nerozděleného zisku až v okamžiku, kdy dojde k vyřazení aktiva; v době kdy je aktivum používáno je možné převést část přeceňovacího přebytku, určeného rozdílem mezi odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty aktiva a odpisy vypočtenými z původní účetní hodnoty aktiva; tento převod se nezaúčtuje do výsledku.

### c) Odpis

Odpisy slouží k tomu, aby postupně alokovaly pořizovací cenu nebo účetní hodnotu stanovenou při přecenění aktiva do nákladů podniku, díky čemuž si podnik vytváří zdroje pro pořízení nového aktiva. Aktivum se začíná odepisovat od okamžiku, kdy je zařazeno do majetku k užívání. K zastavení odepisování dochází, pokud je aktivum pozbyto nebo dojde k jeho zařazení do aktiv držených k prodeji v souladu s podmínkami IFRS 5 (Dvořáková, 2011).

Standard umožňuje vykazovat agregovaně dlouhodobá aktiva, která mají stejné technickoekonomické určení a která jsou ve vztahu k ostatním aktivům nevýznamná (Dvořáková, 2011).

V případě, že se u aktiva vyskytnou významné části, které mají odlišnou životnost, je účetní jednotka povinna tyto součásti (komponenty) vykazovat a odepisovat odděleně (tzv. komponentní přístup) (Dvořáková, 2011).

## 2.5 Nehmotná aktiva (IAS 38)

Nehmotné aktivum musí splňovat podmínky stanovené Koncepčním rámcem. Ficbauer (2010) uvádí, že je účtováno v ceně pořízení, pokud jsou splněny tyto podmínky:

- majetek musí naplňovat definici nehmotného majetku a podnik nad ním musí mít kontrolu, což znamená, že musí být samostatné, schopné prodeje, převedení, licencování apod. a přitom vzniká na základě smluvních popřípadě jiných zákonných práv;
- musí být dostatečně pravděpodobný budoucí ekonomický přínos;
- aktivum musí být spolehlivě ocenitelné.

Interně tvořený goodwill, značky, hodnoty, názvy periodik, zákaznické listy a jiné podobné položky se nevykazují jako nehmotná aktiva. Výdaje na výzkum představují náklady a nesmí z nich vzniknout nehmotné aktivum. Ficbauer (2010) uvádí, že pokud by vzniklo nehmotné aktivum při vývoji, je možné o něm účtovat na základě splnění těchto specifických podmínek:

- výsledek vývoje být technicky realizovatelný a dané nehmotné aktivum je takové, že ho bude možné využívat nebo prodat;
- účetní jednotka má záměr takové aktivum dokončit nebo prodat;
- účetní jednotka je schopna aktivum využít nebo prodat
- lze stanovit, jakým způsobem bude pravděpodobně aktivum v budoucnu vytvářet ekonomické užítky;
- účetní jednotka má k dispozici technické, finanční, a ostatní zdroje nutné pro dokončení vývoje a pro využití a prodej aktiva;
- výdaje související s tvorbou aktiva lze spolehlivě ocenit

Pokud nejsou splněny tyto podmínky, jedná o náklady (Ficbauer, 2010,).

Podle Ficbauera (2010) se nehmotná aktiva oceňují:

- historickou cenou, tj. ve výši pořizovacích nákladů snížených o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Takto se oceňují dlouhodobá aktiva, která mají stanovenou konečnou dobu životnosti;
- přeceněním sníženým o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Tento postup se uplatňuje v případě, že existuje aktivní trh takových nehmotných aktiv (aktiva s konečnou dobou životnosti); nebo
- historickou cenou, tj. ve výši pořizovacích nákladů popř. snížených vlivem ztráty ze snížení hodnoty (týká se nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti).

Odepsatelná částka nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti musí být podle standardu systematicky rozdělena po celou dobu životnosti aktiva. Jestliže neexistuje pro toto aktivum aktivní trh nebo závazek třetí strany, je zbytková hodnota aktiva nulová (Ficbauer, 2010).

## 2.6 Leasing (IAS 17)

Leasingová smlouva umožňuje nájemci na základě převodu práva užívat aktivum po určité časové období, stanovené ve smlouvě. Leasingy jsou klasifikovány jako finanční nebo jako operativní, podle stanovených kritérií. Leasing se klasifikuje na začátku nájemního vztahu v okamžiku, od něhož jsou smluvní strany vázány uzavřeným jednáním (Loja, 2005).

Ficbauer (2010) uvádí, že jako finanční leasing jsou podle IFRS účtovány operace, které souvisejí s pronájemem aktiv a které splňují následující kritéria:

- nájem majetku je sjednán na podstatnou část jeho životnosti;
- pronajaté aktivum má tak specifickou povahu, že je může užívat pouze nájemce bez větších úprav;
- nájemce může zrušit leasing, pouze pokud ponese veškeré ztráty, které vzniknou pronajímateli v souvislosti se zrušením; a když
- nájemce může pokračovat v nájmu v dalším období za předpokladu, že nájemné bude podstatně nižší, jak tržní nájemné.

Podle Ficbauera (2010) je finančním leasingem takový nájem, kdy jsou všechna podstatná rizika a odměny z pronajímaného aktiva převedena na nájemce, což konkrétně znamená:

- na konci leasingu je sjednán přechod vlastnictví na nájemce;
- ve smlouvě je zahrnuta nákupní opci na předmět leasingu;
- leasing je poskytována na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva;
- současná hodnota minimálních splátek je větší nebo rovna adekvátní hodnotě aktiva;

všechno ostatní co nespĺňuje tato kritéria, je považováno za operativní leasing.

Pronájmy budov a pozemků jsou upraveny samostatným standardem a posuzují se samostatně. Pokud na konci leasingu nedojde k převodu vlastnictví pozemku, je tento pronájem klasifikován jako operativní leasing. Pronájem budovy je klasifikován na základě podmínek, které stanovuje tento standard (Loja, 2005).



Operativní leasing je vykázán jako pronájem. Nájemce zobrazí nájemné jako náklad, pronajímatel jako výnos. Pronajatý majetek je součástí aktiv pronajímatele, které jej odepisuje, a zahrnuje odpisy do svých nákladů. Nájemné je vykazováno po dobu trvání leasingové smlouvy ve vazbě na objem užitku, případně podle času (Loja, 2005).

Nájemce zobrazí finanční leasing jako úvěr na koupi aktiv. Nájemce zobrazí ve svých aktivech pronajatý majetek, který odepisuje. Závazek z leasingu je součástí závazků nájemce. Leasingové splátky jsou rozděleny na část, která je úrokovým nákladem, a část, která je splátkou závazku z leasingu. Část leasingové splátky, která je splátkou jistiny, snižuje závazek nájemce z leasingu (Loja, 2005).

V případě finančního leasingu zobrazí pronajímatel ve svých aktivech pohledávku. Pronajímatel zobrazí úrokovou část splátky jako úrokový výnos ve svém výkazu zisku a ztráty, zbývající část splátky snižuje pohledávku (Loja, 2005).

## 2.7 Investice do nemovitostí (IAS 40)

Ficbauer (2010) uvádí tři podoby, které mohou mít nemovitosti v rozvaze:

- zásob,
- dlouhodobých hmotných aktiv nebo
- finanční investice, kdy se může jednat o pronájem, nebo tento majetek není účetní jednotkou používán pro hlavní podnikatelskou činnost. V tomto případě je nemovitost posuzována jako investice do nemovitostí. (Ficbauer, 2010, s. 121).

Podle Ficbauera (2010) se investice do nemovitostí při prvotně vykázání oceňuje v pořizovací ceně, zahrnující nákladů souvisejících s pořízením a následně poté je možné se účetní jednotka rozhodne pro jeden z následujících cenových modelů:

- model pořizovací ceny, která se snižuje o oprávků, případně o ztráty ze snížení hodnoty nebo
- ocenění reálnou hodnotu (fair value), kdy účetní jednotka přeceňuje na tuto hodnotu vždy k datu účetní závěrky, a změny vyplývající z ocenění jsou účtovány proti hospodářskému výsledku.

## 2.8 Zásoby (IAS 2)

Zásoby jsou jednou z prvních oblastí, která byla v rámci mezinárodních standardů harmonizována. Standard se zabývá především otázkou oceňování zásob, ať už se jedná o nakupované zásoby nebo zásoby získané vlastní výrobou, a následné zúčtování této položky do nákladů. Standard rovněž obsahuje nákladové vzorce, na jejichž základě jsou přiřazovány pořizovací náklady ke spotřebovaným zásobám. Dále standard upravuje problematiku snížení hodnoty zásob a případného účtování ztráty ze snížení hodnoty zásob, vyjádřené prostřednictvím opravných položek (Krupová, 2009).

Zásoby jsou aktiva, která podnik drží za účelem prodeje, v rámci běžné podnikatelské činnosti. Jako zásoby jsou chápány položky, které společnost zamýšlela k prodeji od samotného počátku jejich existence (Krupová, 2009).

Podle tohoto standardu se za zásoby považují i náhradní díly. Pokud jsou společností využívány déle než jedno účetní období a jde při tom o významné položky, jsou vykazovány podle standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení. Pokud je předmětem společnosti poskytován služeb, jsou součástí zásob položky, proti kterým ještě nebyl vykázán související výnos. Zásoby jsou vždy vykazovány podle standardu IAS 1 Prezentace účetní závěrky mezi krátkodobými aktivy (Krupová, 2009).

Nedokončené dlouhodobé zakázky, až už se jedná od hmotné nebo nehmotné jsou upraveny samostatným standardem IAS 11 Stavební smlouvy (Krupová, 2009).

## 2.9 Stavební smlouvy (IAS 11)

Tento standard upravuje oblast výnosů a nákladů, které souvisejí se stavebními smlouvami. Metody upravené v tomto standardu jsou používány i v souladu se standardem 18 Výnosy, který se vztahuje na všechny činnosti. Z toho důvodu se tento standard vztahuje na všechny dlouhodobé zakázky, jak hmotné tak nehmotné (Ficbauer, 2010).

Pokud lze spolehlivě odhadnout výstup stavební smlouvy stejně jako dohodnuté příjmy a výdaje v souvislosti k předmětu smlouvy, použije se metoda procenta dokončení. Pokud dohodnuté příjmy a výdaje nelze spolehlivě ocenit, využívá se metoda nulového zisku a metoda procenta dokončení se použije, až jsou spolehlivě určitelné (Ficbauer, 2010).

V případě obou metod je preferována metoda procenta dokončení, kdy se procento dokončení stanovuje prostřednictvím nákladů, které byly na zakázku vynaloženy a mohou být ověřeny v účetnictví. Výpočet je stanoven podílem nákladů vynaložených do data a odhadu celkových nákladů. Zisk se po té vykazuje postupně.

Ficbauer (2010) uvádí tyto zásady ocenění:

- do ocenění se zařezuje vše, co bezprostředně souvisí se zakázkou,
- potom je do ocenění zahrnuta část režie, které s ní souvisí,
- a ostatní náklady, které se zakázkou souvisejí.

V příloze je nutné uvádět použité metody ocenění podle zakázek, a také všechny odhady a jaké mají dopady na finanční pozici, cash flow, a další významné skutečnosti (Ficbauer, 2010).

## **2.10 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (IAS 37)**

Tento standard se zabývá vykazováním uvedených položek, neboť se jedná o položky, jejichž prostřednictvím může dojít ke zkreslování účetního výkaznictví, které je označováno za „kreativní účetnictví“ (Hinke, 2004).

Hinke (2004) uvádí příklady těchto definice, které obsahuje standard IAS 37:

- Rezerva – z účetního pohledu je považována za závazek, kde neznáme přesnou částku ani časové období, které určujeme na základě odhadu.
- Nevýhodná smlouva – jedná se o smlouvu, na jejímž základě vznikají nevyhnutelné náklady související se splněním závazku, který je předmětem smlouvy, a které převyšují ekonomický užitek, který se od ní očekává.
- Restrukturalizace – jedná se o program, který plánuje a kontroluje vedení dané společnosti a dochází k významné změně předmětu podnikání, který stanovená společnost uskutečňuje, nebo je zásadně změně způsob jakým je tento předmět podnikání následně prováděn.

Tento standard rovněž stanoví, aby rezervy byly vykazovány samostatně. Přejídná pasiva jsou vykazována společně se závazky z obchodního styku, pokud se ovšem jedná o významnou položku, je třeba, aby byly vykázány samostatně (Hinke, 2004).

Podle Hinke (2004) se vykazování rezerv určuje na základy tzv. „testu na rezervu“, podle kterého se rezerva vykazuje, pokud:

- a) společnosti vznikl současný smluvní nebo mimosmluvní závazek, které vznikl na základě minulých událostí,
- b) je dostatečně pravděpodobné, že tento závazek povede v budoucnu k odlivu zdrojů, které společnosti přináší ekonomický prospěch,
- c) závazek lze spolehlivě ocenit, na základě kvalifikovaného odhadu.

Podmíněná aktiva ani podmíněné závazky společnost nevykazuje v rozvaze, ale jsou uvedeny v komentáři k účetní závěrce. Příkladem podmíněného závazku jsou určité záruky, které v budoucnu povedou ke vzniku skutečného závazku, může se jednat třeba o soudní spor, které může pro jednu stranu znamenat podmíněný závazek a pro druhou stranu se může jednat o podmíněné aktivum, v obou případech však pouze za předpokladu, že se vzhledem k vývoji situace nepředpokládá vznik reálného závazku, resp. pohledávky (Hinke, 2004).

V souvislosti s podmíněnými závazky i podmíněnými aktivy musí společnost k rozvahovému dni posuzovat, zda nedošlo ke změně podmínek a je již jisté, že společnosti vznikne úbytek, respektive přírůstek ekonomického prospěchu. Pokud je jisté, že úbytku, resp. přírůstku ekonomického prospěchu dojde a jsou splněny požadavky stanovené Koncepčním rámcem, vyřadí společnost podmíněný závazek, resp. aktivum a tato položka je následně vykázána v rozvaze jako závazek, resp. aktivum (Hinke, 2004).

## 2.11 Daně ze zisku (IAS 12)

Splatná daň je částkou, kterou společnost platí za dané zdaňovací období, při výpočtu se vychází z daňového základu a stanovené sazby daně z příjmu a představuje závazek běžného účetního období (Ficbauer, 2010).

Odložená daň vzniká díky dočasným rozdílům, které vyplývají z účetního a daňového pojetí aktiv a závazků a vyjadřuje budoucí příjem nebo platbu. Je vyžadováno, aby účetní jednotky vyjádřily závazek z titulu odložené daně v plné výši, kdy tato daň bude vznikat, za předpokladu, že úbytky aktiva budou v budoucích obdobích daňově uznatelné (Ficbauer, 2010).

Podle Ficbauer (2010) platí určité výjimky zejména v následujících případech:

- transakce nevznikla důsledkem podnikových kombinací;
- v okamžiku realizace nelze stanovit ani zaúčtovat účetní zisk, ani daňovou základnu (např. v případě aktiv, kde nelze jednoznačně stanovit celkovou životnost aktiva a díky tomu ani nelze stanovit reálnou výši odpisů);
- goodwillu;
- investic do dceřiných společností, odvětví, asociací a joint venture, kde je účetní jednotka schopna ovlivnit tyto rozdíly, nebo v budoucnu vůbec nenastanou.

Pohledávka z titulu odložené daně může být vykázána pouze v případě, že je dostatečná pravděpodobnost budoucí realizace zisku z tohoto titulu. Odložená daň se vypočítá z daňové základy příslušnou daňovou sazbou, která je v době realizace vzniklé pohledávky nebo závazku očekávána, nebo je již schválena a nediskontuje se (Ficbauer, 2010).

V příloze musí být zveřejněny všechny náležitosti, které souvisejí s výpočtem odložené daně (Ficbauer, 2010).

Ficbauer (2010) uvádí tyto způsoby účtování o daních ze zisku (IFRS, pro tento standard stanovují závazkovou metodu):

- bez využití zvláštní metody;
- využitím časového rozlišení;
- využitím závazkové metody;
- využitím metody čistého ocenění.

### 3 SROVNÁNÍ IFRS A ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

#### 3.1 Harmonogram rozvoje účetnictví v ČR

Ficbauer (2010) uvádí původně schválený harmonogram rozvoje účetnictví v ČR v těchto krocích:

- účetní pravidla budou postavena tak, aby měla svoji zákonnou část a pohyblivou část. Zákonná část by měla upravovat dlouhodobě platná pravidla a pojmy, pohyblivá část by měla upravovat řešení jednotlivých dílčích činností;
- jednotnost účetních pravidel;
- definice subjektů, které budou mít zákonnou povinnost vést účetnictví;
- vymezení povinností emitentů cenných papírů a subjektů jimi ovládaných ;
- oddělení daní od účetnictví.

Z hlediska jednotnosti účetních pravidel bylo upuštěno od jednoduchého účetnictví a účtové osnovy nejsou předepisovány. Nově byly také definovány subjekty, které mají povinnost vést účetnictví (Ficbauer, 2010).

Národní účetní rada poskytuje řadu interpretací, které pomáhají řešit problémy související s praxí. Mnoho z těchto interpretací pomáhají zásadním způsobem překonávat problémy související s níže popsány rozdíly. (Ficbauer, 2010)

Zásadní problém, který však nadále zůstává skutečností, že je české účetnictví vedeno za účelem zjištění základu daně z příjmů. Hlavní funkce je tedy prvotně určena pro potřeby státu a nikoli pro investory trh. Tento přístup zásadním způsobem ovlivňuje kvalitu účetnictví a je tím znemožněno, aby vyjadřovalo ekonomickou realitu a tím i finanční pozici a výkonnost a změny v této pozici a výkonnosti fair value způsobem (Ficbauer, 2010).

### 3.2 Základní rozdíly mezi oběma systémy

V následující části jsou ve zkrácené formě vyjádřeny ty nejdůležitější rozdíly:

- české účetnictví je na rozdíl od IFRS a US GAAP založeno na makroekonomickém přístupu. Vedení účetnictví je stanoveno legislativou a slouží především státní institucím k zajištění všech jejich potřeb, zejména daňových, přestože je v zákoně o účetnictví v § 7 ustanovení, který hovoří o jeho věrném a poctivém obrazu; (Ficbauer, 2010)
- účetní soustavy založené na mikroekonomickém přístupu nezahrnují mj. požadavek na splnění bilanční kontinuity. Takový požadavek ani nemohou vznášet, jinak by nemohly být naplněny ustanovení všech příslušných standardů. Všechny rozdíly z ocenění, popřípadě další účetní případy tedy souvají s daným účetním obdobím a v následujícím období o nich není účtováno; (Ficbauer, 2010)
- postupy, které se týkají specifických úhrad jinými prostředky než penězi a jejich ekvivalenty jsou pouze formou směnek; (Ficbauer, 2010)
- oblast podnikových kombinací je zásadně odlišná. Pojem konsolidační rozdíl znamená úplně něco jiného než pojem goodwill. Podle české legislativy může vzniknout navíc aktivní a pasivní konsolidační rozdíl a ty se ještě navíc oba rovnoměrně odepisují. Podle standardů je goodwill oceněn částkou, která představuje rozdíl mezi souhrnem reálné hodnoty převáděné protihodnoty k datu akvizice, částkou všech nekontrolních podílů, doposud držených majetkových podílů nabyvaného podniku ocenění reálnou hodnotou k datu akvizice a čistou částkou nabytých identifikovatelných aktiv a převzatých závazků k datu akvizice. Není odepisován a pravidelně se testuje na snížení hodnoty. Záporný goodwill nesmí být ve výkazech rozeznán; (Deloitte, 2010)
- značným problémem je způsob rozeznání aktiv, závazků, nákladů, výnosů a vlastního kapitálu. Naše pojetí se zcela odlišuje, a jako aktiva je tak vykazován majetek, který podle standardu nenaplnuje kritéria pro zařazení do aktiv, např. zřizovací výdaje. Naopak nájemce, který si majetek pořídil formou finančního leasingu a neúčtuje o majetku Rozdílů je celá řada například již několikrát zmíněný goodwill. Našemu účetnictví chybí základní ustanovení jako je Koncepční rámce u standardů; (Ficbauer, 2010)

- pojetí finančních výkazů je rovněž odlišné a neumožňuje nám správně pochopit finanční pozici a výkonnost účetní jednotky. Také pochopení oblasti, či předmětu podnikání je obtížně rozeznatelné ; (Ficbauer, 2010)
- naše pojetí přílohy účetní závěrky pro podnikatele je rovněž jiné, než jak ji chápou standardy. Součástí přílohy mohou být podle našich předpisů výkazy cash flow a výkaz o změnách vlastního kapitálu. Standardy tyto výkazy stanovují jako povinné. Naše účetnictví také nevyžaduje uvádět zisk na akcii; (Ficbauer, 2010)
- naše účetnictví v podstatě neuplatňuje účelové členění výkazu zisků a ztrát. Náklady je sice možné prezentovat druhovým nebo účelovým členění, nejsou však upraveny náležitosti související s přechodem na účelové, především otázka nedokončené výroby a hotových výrobků, jiného způsobu evidence zásob vytvořených vlastní činností apod. V příloze musí být navíc zveřejněno druhové členění, což by vyžadovalo dvě samostatné evidence jednotlivých údajů; (PWC, 2009)
- česká účetní legislativa zahrnuje všechny náhradní díly, a to i v případě, že doba jejich použitelnosti je delší než jedno účetní období; (Deloitte, 2010)
- odhady a chyby, související s minulým obdobím jsou řešeny zcela odlišně. Tyto dopady jsou podle české legislativy zaúčtovány v okamžiku zjištění, ve významných případech jsou vykázány jako mimořádné položky v běžném období; (Deloitte, 2010)
- česká účetní legislativa smlouvy o zhotovení samostatně neupravuje, způsob ujednání závisí na formě smluvního ujednání, zisk nelze realizovat v průběhu kontraktu. Díky je značně zkreslen majetek, hospodářský výsledek i daňové závazky z titulu daně z příjmů; (Deloitte, 2010)
- v pojetí odpisů jsou významné rozdíly. Naše legislativa umožňuje komponentní odpisování, ale není zatím příliš využíváno. Kromě toho je odepisován i konsolidační rozdíl nebo rozdíl z přecenění, a to i záporný. V účetnictví se nerozeznává zbytková hodnota aktiva, i když je možnost ji využít; (Ficbauer, 2009)
- propastný rozdíl je v oblasti leasingu, IFRS posuzují především podstatu vztahu, zatímco české účetnictví upřednostňuje formu nad podstatou; (PWC, 2009)
- v našem účetnictví neexistuje definice výnosů, postupuje se na základě právní formy transakce, výnos se účtuje k datu poskytnutí služby nebo dodání zboží; (PWC, 2009)



- v českém účetnictví není žádný předpis, který by upravoval zaměstnanecké požitky, včetně penzijních plánů; (PWC, 2009)
- v případě konsolidace je u nás řada rozdílů, například možnost vylučovat některé podniky z konsolidace, rozdílné chápání a goodwillu a jeho následné odepisování. V případě podnikových kombinací se nemusí nutně jednat o dva nebo více zcela samostatné podniky, ale rozhodující je ekonomická podstata transakcí; (Ficbauer, 2010)
- hodnotu aktiv můžeme snižovat pouze dočasně prostřednictvím opravných položek, nebo je trvale odepsat; (Ficbauer, 2010)
- podle IFRS nelze tvořit rezervu na budoucí náklady. Naše legislativa je tedy v přímém rozporu, protože umožňuje například rezervy opravy majetku.; (PWC, 2009)
- v české účetní legislativě není vůbec specificky řešena oblast aktiv držených k prodeji a ukončených činností; (Deloitte, 2010)
- otázky zemědělské činnosti řeší samostatné vyhlášky a jiné dokumenty. (Ficbauer, 2010)

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 ANALÝZA ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

Praktická část je orientována na srovnání účetních závěrek, sestavených podle české účetní legislativy a podle IFRS. Srovnání se soustředí především na rozdíly, které vznikají při vykazování účetních závěrek. Toto srovnání je prováděno na účetních závěrkách tří firem (AWT Rekultivace, a. s., 2010, COLAS CZ, a. s., 2010, Pražské silniční a vodohospodářské stavby, a. s., 2012), působících v oblasti stavebnictví. Závěrky byly čerpány z obchodního rejstříku. Pro účely srovnání bylo použito individuálních účetních závěrek podle české účetní legislativy a konsolidovaných účetních závěrek podle IFRS. Konsolidované účetní závěrky byly použity z důvodu toho, že společnosti, které mají v obchodním rejstříku zveřejněnu závěrku podle IFRS, zveřejňují, na základě vlastního rozhodnutí, právě konsolidovanou účetní závěrku. Při porovnávání účetních závěrek, nejsou brány v potaz specifika související s konsolidovanou účetní závěrkou, jako jsou položky dceřiných společností, rozdíly spojené s konsolidací. Analýza je zaměřena na to, jakým způsobem jsou zpracovány účetní závěrky a zda odpovídají požadavkům na zveřejnění.

Charakteristiky sledovaných firem:

- AWT Rekultivace, a. s. (Společnost A), základní kapitál: 129 270 249 Kč, sídlo společnosti se nachází v Havířově, společnost se zabývá především zemními pracemi za použitím strojů, sanační a rekultivační činnost a další činnosti, zaměřené zejména na ekologii. Společnost působí především na severní Moravě.
- COLAS CZ, a. s. (Společnost B), základní kapitál 467 666 000 Kč, hlavní ředitelství se nachází v Praze, hlavním předmětem činnosti je především výstavba, rekonstrukce a opravy silnic, mostů a jiných objektů, motorová doprava a zemní práce. Tyto činnosti společnost provádí v rámci celé ČR.
- Pražské silniční a vodohospodářské stavby (Společnost C), základní kapitál společnosti je 500 mil. Kč, sídlo společnosti, jak již název napovídá, se nachází v Praze, společnost se podílí na stavebních zakázkách v rámci celé ČR, kromě výstavby, rekonstrukce a opravy komunikací a inženýrských sítí se také zabývá výzkumem a vývojem nových materiálů.

## 5 AKTIVA

### 5.1 Dlouhodobý majetek

#### 5.1.1 Pozemky, budovy a zařízení

##### Česká účetní legislativa

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se oceňuje v pořizovací ceně. Tato cena zahrnuje kromě ceny samotného majetku i náklady, které souvisejí přímo s jeho pořízením.

V případě majetku, který vznikl vlastní výrobou, je do ceny zahrnován přímý materiál, přímé mzdy, režijní náklady a finanční náklady spojené s jeho výrobou do doby aktivace.

Pro zařazení do dlouhodobého majetku je rozhodující, aby jeho hodnota překročila hranici, kterou si společnosti stanovují ve svých vnitropodnikových směrnících, aby doba jeho použitelnosti byla delší než jeden rok. V zákoně o účetnictví jsou uvedeny hranice pro zařazení do dlouhodobého majetku hmotného 40 tis. Kč a nehmotného 60 tis. Kč. Společnosti mohou použít tyto hranice nebo si stanovit vlastní.

Všechny sledované společnosti používají zákonné hranice. Majetek, který splňuje podmínku dlouhodobosti, ale přitom se nachází pod hranicí pro zařazení do dlouhodobého majetku, vykazují v nákladech daného účetního období. Společnost A a B vykazují majetek, který nedosahuje těchto hranic v operativní evidenci.

Hodnota dlouhodobého majetku může být zvýšena vlivem technického zhodnocení. Za technické zhodnocení je považována nástavby, přístavba nebo jiná stavební úprava, která má za následek změnu parametrů majetku, rekonstrukce a modernizace. Pokud hodnota technického zhodnocení překročí za zdaňovací období částku 40 tis. Kč, zvyšuje pořizovací cenu dlouhodobého majetku a dále je odepisován z této nové hodnoty.

##### Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

V případě mezinárodních standardů účetního výkaznictví je hlavní podmínkou pro vykazování splnění předpokladů podle Koncepčního rámce a dále standardu IAS 1 Pozemky, budovy a zařízení. Jde tedy o dlouhodobý majetek, vlastněný podnikem, které se oceňuje pořizovací cenou, která je snižována o oprávkou, nebo vlivem dočasného snížení hodnoty.

Stejně jako v případě české účetní legislativy zahrnuje pořizovací cena kromě ceny majetku také náklady, které lze přímo přiřadit k nákupu. Na rozdíl od českého účetnictví zahrnuje i další náklady, se kterými české účetnictví nepočítá. Jde zejména o náklady na demontáž a uvedení místa do původního stavu podle IAS 37 a výpůjční náklady na dlouhodobé stavební projekty, pokud jsou splněny předpoklady pro vykázání podle IAS 11.

V případě, že se jedná o majetek vzniklý vlastní činností, zahrnuje pořizovací cena náklady na materiál, práci a příslušný podíl výrobní režie.

Pokud se některý druh majetku skládá z významných komponent, jejichž doba životnosti se liší, vykazují se tyto komponenty samostatně. Tento způsob odpisování je v současnosti volitelnou možností i v případě českého účetnictví.

### **5.1.2 Výpůjční náklady**

#### **Česká účetní legislativa**

Výpůjční náklady představují úrokové náklady, které vznikají v souvislosti s úvěrovým zdrojem financování. V pojetí českého účetnictví se tyto náklady aktivují, stávají se součástí hodnoty dlouhodobého majetku, nebo se vykazují v nákladech. Závisí na rozhodnutí účetní jednotky jaká pravidla má stanovena ve vnitropodnikových směrnících. Pokud se společnost rozhodne výpůjční náklady aktivovat, může pouze smluvní úrok.

#### **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

V případě mezinárodních standardů jsou do ceny daného pořizovaného majetku aktivovány výpůjční náklady, které se přímo vztahují k výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva. Za způsobilé aktivum se považuje dlouhodobý majetek, u kterého je třeba delší časové období, aby se mohlo stát způsobilým pro účel, za jakým bylo vytvořeno.

Výše úroku, která je aktivována do hodnoty aktiva může být stanovena prostřednictvím skutečných nákladů, které vznikají financování úvěrem, nebo může být stanovena na základě váženého průměru všech běžných úvěrů společnosti v daném účetním období. Jakmile se aktivum stane způsobilým, přestanou se výpůjční náklady aktivovat.

### 5.1.3 Leasing

#### Česká účetní legislativa

V českém účetnictví se dlouhodobý hmotný majetek pořizovaný leasingem nevykazuje v dlouhodobém majetku, a to z toho důvodu, že při leasingu nepřechází vlastnictví na nájemce. V dlouhodobém hmotném majetku eviduje a odpisuje aktivum pronajímatel.

Rozdíl mezi finančním a operativním leasingem je v tom, že v případě finančního leasingu musí být na konci nájmu sjednán převod vlastnictví na najímatele. Z hlediska vykazování mezi nimi není žádný rozdíl.

Společnosti vykazují o najatém majetku tak, že jednotlivé splátky jsou vykazovány v nákladech běžného účetního období, přičemž první splátka (akontace) je časově rozlišena a následně je v jednotlivých letech rozpouštěna do nákladů.

V případě technického zhodnocení najatého dlouhodobého majetku, je odepisována lineárně po trvání leasingu nebo po dobu odhadované životnosti, v závislosti na tom, která je kratší.

#### Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Oblast leasingu představuje jeden ze zásadních rozdílů mezi českým účetnictvím a IFRS. Mezinárodní standardy posuzují především podstatu nájemního vztahu, čili je kladen důraz na ekonomickou podstatu a nikoliv na formu, jako je tomu v případě českého účetnictví.

O finanční leasing se jedná, pokud jsou společně s nájmem převedeny na nájemce všechna rizika a výhody, které souvisejí s vlastnictvím. Standard IAS 17 Leasing obsahuje určité indikátory, které určují klasifikaci leasingu.

Dlouhodobý hmotný majetek, pořízený prostřednictvím finančního leasingu, společnost zařazuje do aktiv, neboť naplňuje podmínky, stanovené Koncepčním rámcem a také jako závazek, plynoucí z budoucích splátek. Aktivum se vykazuje v reálné hodnotě nebo v současné hodnotě minimálních leasingových splátek, podle toho, která je nižší. Leasingové splátky jsou rozděleny mezi finanční náklady (úroky) a snížení leasingového závazku, tak aby bylo dosaženo konstantní sazby úroku na zbylém zůstatku závazku. Finanční náklady se vykazují ve výsledovce.

Pokud leasing nenaplnuje podmínky finančního leasingu, jedná se o operativní leasing. Ten je vykazován stejně jako v případě českého účetnictví.

V případě společnosti A, tvoří najatý majetek formou finančního leasingu poměrně značnou část dlouhodobého majetku, což vede k významnému rozdílu při vykání podle IFRS. Společnost B nemá žádný majetek v pronájmu, v průběhu sezony využívá dle potřeby operativní pronájem aut a strojů. Společnost C má majetek pořízený formou leasingu téměř úplně splacený.

#### **5.1.4 Investice do nemovitostí**

##### **Česká účetní legislativa**

V českém účetnictví tato kategorie dlouhodobého hmotného majetku neexistuje. V těchto případech se postupuje na základě předpisů o dlouhodobém hmotném majetku.

##### **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Tuto kategorii dlouhodobého majetku upravuje standard IAS 40 Investice do nemovitostí, který stanovuje podmínky, na základě kterých jsou nemovitosti, určené k prodeji nebo k dosažení příjmů prostřednictvím nájmu, zařazeny. Jedná se zejména o kancelářské a obchodní budovy, bytové stavby a nezastavěné pozemky.

Hodnota je stanovena na základě znaleckého posudku, vypracovaného nezávislým znalcem, nebo se alternativně stanovuje prostřednictvím současné hodnoty odhadovaných peněžních toků, které společnost očekává v souvislosti s užíváním nemovitosti.

## **5.2 Pohledávky**

### **5.2.1 Česká účetní legislativa**

Pohledávky se účtují v nominální hodnotě, kromě pohledávek, které společnost nabyla postoupením, které se oceňují pořizovací cenou. V případě, že je doba splatnosti pohledávek větší, než je jeden rok vzhledem k datu účetní závěrky, jsou klasifikovány jako dlouhodobé.

Opravné položky k pohledávkám jsou vytvářeny, pokud dojde k dočasnému snížení reálné hodnoty pohledávek. Společnosti stanovují opravné položky k pohledávkám podle jejich věkové struktury a také na základě provedené analýzy jednotlivých pohledávek s ohledem na velikost dluhu, charakter dlužníka, jeho platební morálku, podle předchozích zkušeností a míru vymahatelnosti.

Společnost C má výši opravných položek stanovenu na základě vnitřního předpisu následovně:

- pohledávky po splatnosti 6–12 měsíců 55 % hodnoty pohledávky
- pohledávky po splatnosti 12–18 měsíců 80 % hodnoty pohledávky
- pohledávky po splatnosti více než 18 měsíců 100 % hodnoty pohledávky

Společnost A tvoří opravné položky ve výši 50 % k pohledávkám 6 měsíců po splatnosti a ve výši 100 % k pohledávkám 12 měsíců po splatnosti. Společnost B nemá účetní závěrce blíže specifikováno.

### **5.2.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Podle IFRS se pohledávky vykazují v pořizovací ceně. Pokud se jedná o dlouhodobé pohledávky, jsou diskontovány prostřednictvím metody efektivního úroku. Ke snížení hodnoty pohledávek dochází prostřednictvím opravných položek, které společnost vytváří z důvodů rizika a vymahatelnosti.

## **5.3 Zásoby**

### **5.3.1 Česká účetní legislativa**

Zásoby jsou aktiva, které slouží k dalšímu prodeji při běžném podnikání, v procesu výroby pro následný prodej, ve formě materiálu nebo dodávek ke spotřebě ve výrobním procesu či při poskytování služeb.

Materiál se vyazuje v pořizovacích cenách. Pořizovací cena obsahuje kromě ceny pořízení také náklady, které s ním souvisejí, jedná se zejména o skladovací poplatky či poplatky při dopravě, dále dopravné za dodání do skladu, provize a pojistné



Společnost C využívá pro oceňování při vyskladnění metodu FIFO a zásoby eviduje způsobem B, společnost A a B neuvádějí.

Výrobky polotovary a nedokončená výroba jsou oceňovány prostřednictvím nákladů, které byly vynaloženy na jejich výrobu, jedná o ceny materiálu, práce a variabilní část výrobních režijních nákladů.

Společnost B sleduje vedlejší náklady, které souvisejí s pořízením zásob, zejména dopravné a manipulace na samostatných analytických účtech zásob a následně je rozpouští do nákladů podle poměru mezi nakoupenými zásobami a zásobami vydanými do spotřeby.

Opravné položky zásob jsou vytvářeny v případech, kdy dojde k přechodnému rozdílu mezi hodnotou vedenou v účetnictví a prodejní cenou zásob sníženou o náklady spojené prodejem.

Společnost C tvoří opravné položky k zásobám následujícím způsobem:

- 50% opravnou položku u zásob, u kterých nebyl vykázán pohyb za posledních 24 měsíců,
- 100% opravnou položku u zásob, u kterých nebyl vykázán pohyb za posledních 48 měsíců

a na poškozené zásoby. Společnosti A a B nemají blíže uvedeno, jakým způsobem vytváří opravné položky k zásobám.

### **5.3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Vykazování zásob je IFRS řešeno standardem IAS 2 Zásoby a je v zásadě srovnatelné s českým účetnictvím. Zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou nebo zpětně ziskatelnou částkou, podle toho, která je nižší. Zpětně ziskatelná částka se stanovuje na základě odhadu prodejní ceny, snížené o odhadované náklady na dokončení. Pořizovací náklady se stanovují metodou průměrných nákladů a jedná se o náklady, které přímo souvisejí s pořízením zásob, zejména náklady na zpracování a další náklady, které přímo souvisejí s uvedením do současného stavu a podmínek.

Náklady na nedokončenou výrobu a výroby se stanovují metodou standardních nákladů, které zahrnují materiálové náklady, práci a výrobní režie, přiřazované na základě normální úrovně výrobní aktivity.

## **6 PASIVA**

### **6.1 Půjčky zatížené úrokem**

#### **6.1.1 Česká účetní legislativa**

Úvěry jsou zaúčtovány ve jmenovité hodnotě. Za krátkodobý úvěr se považuje i část dlouhodobých úvěrů, která je splatná do jednoho roku od data účetní závěrky.

#### **6.1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Půjčky zatížené úrokem jsou prvotně vykázány v reálné hodnotě snížené o případné transakční náklady. Následně se oceňují zůstatkovou hodnotou spojenou s odúčtováním případného rozdílu mezi počáteční hodnotou a hodnotou při splatnosti do výsledovky po dobu trvání půjčky na základě metody efektivní úrokové míry.

Všechny společnosti mají sjednány bankovní záruky za kvalitní provedení díla a na záruční lhůtu na základě smluvních podmínek. Žádná ze společností nevyužívá bankovní úvěry pro financování.

### **6.2 Závazky z obchodních vztahů**

#### **6.2.1 Česká účetní legislativa**

Závazky z obchodních vztahů se oceňují nominální hodnotou. Závazky s dobou splatností delší než je jeden rok, jsou vykazovány jako dlouhodobé.

#### **6.2.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Závazky z obchodního styku, případně jiné závazky se oceňují zůstatkovou hodnotou. Při prvním uvedení se vykazují přiřaditelnou zůstatkovou hodnotou, sníženou o náklady, které lze přiřadit k transakci. V případě, že je při placení částka vyšší nebo nižší, tak se připisuje, popřípadě odepisuje metodou efektivní úrokové míry.

Obvyklá doba splatnosti u závazků obchodního styku je v případě společnosti A na úrovni 45 dnů, krátkodobé závazky po splatnosti představují malou část celkových krátkodobých závazků. V případě společnosti B tvoří závazky z obchodních vztahů po splatnosti více než 1/3. Společnost C má po splatnosti podstatnou část závazků z obchodního styku, díky čemuž na ni bylo zahájeno insolvenční řízení na návrh věřitele. V případě všech společností tvoří dlouhodobé závazky zejména pozastávky z uzavřených smluv týkajících se zejména stavebních akcí.

### **6.3 Zaměstnanecké požitky**

#### **6.3.1 Česká účetní legislativa**

V české účetnictví není tato oblast upravena žádným předpisem. V případě penzí mají možnost, kromě příspěvků do státního důchodového systému, přispívat svým zaměstnancům do soukromých penzijních fondů. Odstupné, které podniky vyplácejí v případě předčasného ukončení pracovního poměru, se vykazuje jako součást rezervy na restrukturalizaci.

#### **6.3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Zaměstnanecké požitky upravuje standard IAS 19. Závazky, které vyplývají z dlouhodobých zaměstnaneckých požitků, jsou rovny budoucím požitkům zaměstnanců, které získají výměnou za jejich současnou a minulou činnost ve prospěch zaměstnavatele. Tyto závazky se stanovují prostřednictvím metody přírůstkových nákladů a je diskontován na současnou hodnotu. Pro účely diskontu se použije sazba pro dluhopisy vlády České republiky.

### **6.4 Rezervy**

#### **6.4.1 Česká účetní legislativa**

Rezervy jsou vytvářeny na rizika a budoucí ztráty známé k datu budoucí závěrky, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak není jistá částka nebo datum, v němž budou plněny. Sledované společnosti tvoří různé druhy rezerv.

Společnost A vytváří daňovou rezervu na rekultivaci, zajištění péče o skládku a sanaci po ukončení provozu. Dále tvoří rezervy na ostatní podnikatelská rizika nebo ztráty, které jsou společnosti známy.

Společnost B vykazuje následující rezervy:

- zákonná rezerva na sanace, rekultivace a důlní škody, vytvářená na základě zákona č. 44/1988 Sb. a zákona č. ČNR č. 541/91 Sb., ve znění pozdějších předpisů, podle kterých je organizace povinna zajistit sanaci všech pozemků dotčených těžbou
- rezerva na záruční opravy je tvořena z rozhodnutí vedení společnosti na základě kalkulace náklů na opravy po dobu záruční doby
- rezerva na zaměstnanecké požitky je tvořena na výhody zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy
- rezerva na rizika a budoucí ztráty je vytvořena z rozhodnutí vedení společnosti na možné budoucí ztráty z obchodních smluv a sankcí kontrolních orgánů
- rezerva na nevybranou dovolenou je k rozvahovému dni tvořena na základě analýzy nevybrané dovolené za dané účetní období a průměrných mzdových nákladů včetně nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění dle jednotlivých zaměstnanců

Společnost C tvoří tyto rezervy:

- rezerva na ztrátové akce se tvoří u projektů, u kterých ke dni sestavení účetní závěrky byla kalkulována ztráta,
- rezerva na záruční opravy se tvoří ve výši 0,4 % z průměrných fakturovaných stavebních výkonů za posledních 5 účetních období,
- rezerva na dílčí realizaci zisku se tvoří u projektů přecházejících účetní období, u kterých investor dosud nepodepsal předávací protokol,
- rezerva na soudní spory je tvořena na pasivní soudní spory dle vyjádření právního zástupce společnosti,
- rezerva na restituční požadavky je tvořena na pozemky, které jsou součástí základního kapitálu společnosti a na výdaje s tím související,

- rezerva na provizi pro právního zástupce, který společnost zastupuje v restitučních sporech,
- rezerva na odškodnění pracovních úrazů zaměstnanců,
- rezerva na nevybranou dovolenou je tvořena k rozvahovému dni na základě analýzy nevybrané dovolené za rok 2010 a průměrných mzdových nákladů včetně nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění dle jednotlivých zaměstnanců,
- rezerva na zaměstnanecké požitky je tvořena k rozvahovému dni na základě analýzy kolektivní smlouvy v platném znění s použitím pojistně-matematických principů, s použitím průměrných mzdových nákladů včetně nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a je diskontována na současnou hodnotu,
- rezervu na daň z příjmů vytváří společnost vzhledem k tomu, že okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku stanovení výše daňové povinnosti. V následujícím účetním období společnost rezervu rozpustí a zaúčtuje zjištěnou daňovou povinnost. V rozvaze je rezerva na daň snížena o zaplacené zálohy na daň z příjmů a případná výsledná pohledávka je vykázána v položce Stát-daňové pohledávky.

#### 6.4.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

České účetnictví uplatňuje při vykazování rezerv podobný přístup jako IFRS, rozdíl je ovšem v tom, že české předpisy umožňují širší výklad díky svému požadavku tvorby rezerv na rizika a ztráty z podnikání, včetně rezerv na opravy a udržování dlouhodobého hmotného majetku. Na výše zmíněném příkladu můžeme vidět, že prostřednictvím rezerv řeší společnosti i zaměstnanecké požitky, které IFRS upravují samostatným standardem a jsou vykazovány jako samostatný položka v rozvaze.

Rezerva je podle standardu IAS 37 Rezervy vykázána v rozvaze, pokud existuje současný právní smluvní vztah, který v budoucnu povede k odlivu peněžních prostředků. Pokud je rezerva ovlivněna významně časovou hodnotou peněz, vypočítá se prostřednictvím diskontovaných budoucích peněžních výdajů sazbou, která by měla odrážet časový vývoj hodnoty peněz. Povinnost diskontovat rezervy v české účetní legislativě není pro podnikatele povinná.

## 7 VÝNOSY

### Česká účetní legislativa

Výnosy nejsou v českém účetnictví blíže specifikovány. Při účtování výnosů je rozhodující právní forma transakce. Výnosy se jsou zaúčtovány v hodnotě přijatého plnění, popřípadě plnění, které bude přijato, a představují pohledávky za prodané zboží kupujícímu nebo poskytnutí služby.

### Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Základním předpokladem pro vykázání výnosu je podle Koncepčního rámce, dostatečná pravděpodobnost, že v budoucnu do účetní jednotky poplynou ekonomické užítky a dále spolehlivé ocenění výnosu.

Výnosy se zabývá standard IAS 18. Jsou definovány jako hrubý přírůstek ekonomických užitek během vykazovaného období vyplývající z běžné činnosti podniku, kdy tento přírůstek nevznikl vkladem akcionářů.

### 7.1 Prodané zboží a poskytnuté služby

#### Česká účetní legislativa

České účetnictví sleduje především formální stránku transakci a nepožaduje zjišťování souvisejících nákladů. Nestanovuje specifická kritéria pro vykázání výnosů.

#### Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

IFRS stanovují kritéria, která musí splněna pro vykázání tržeb z prodeje výrobků a zboží. Výnosy z prodeje zboží jsou ve výsledovce vykázány, jestliže byly na kupujícího převedeny významná rizika a výhody z vlastnictví, společnost nemá žádnou kontrolu nad zbožím, lze spolehlivě zjistit náklady, které vznikly v souvislosti s prodejem zboží, a může být spolehlivě zjištěn stupeň dokončení transakce.

Výnosy jsou vykazovány bez daně z přidané hodnoty a bez spotřebních daní a zahrnují prodej výrobků, zboží a poskytnutí služeb za běžných tržních podmínek.

V případě poskytnutí služeb se výnosy vykazují ve výsledovce vzhledem ke stavu dokončení transakce k datu, kdy je sestavována účetní závěrka. Stav dokončení se stanovuje prostřednictvím ověření provedené práce.

## **7.2 Dotace od státu**

### **7.2.1 Česká účetní legislativa**

Dotace od státu jsou účtovány do výnosů v souvislosti s náklady, na které byla dotace poskytnuta. Dotace určená na úhradu neaktivovaných nákladů se účtuje do finančních výnosů. Pokud slouží dotace k pořízení dlouhodobého majetku, tak snižuje jeho pořizovací cenu, popřípadě náklady na aktiva vytvořená vlastní činností. Pokud slouží dotace k úhradě dlouhodobého majetku ve výši 100 %, účtuje se majetek na podrozvahových účtech. Účtovat dotaci jako výnos příštích období není povoleno.

### **7.2.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Dotace upravuje standard IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory. Dotace od státu se vykazují v reálné hodnotě za splnění předpokladu dostatečné jistoty, že dotace bude poskytnuta a dojde ke splnění všech podmínek, souvisejících s dotací. Pokud byla dotace poskytnuta na úhradu nákladů, je vykazována v ostatních výnosech ve výši nákladů, na které byla poskytnuta, v jednotlivých letech. Pokud je dotace poskytnuta na pořízení aktiva, vykáže se jako výnos příštích období a následně je v jednotlivých letech rovnoměrně rozpouštěna do výsledovky, po dobu životnosti aktiva.

Společnosti A byla poskytnuta dotace ze státního rozpočtu Ministerstvem práce a sociálních věcí v rámci Operačního programu Lidské zdroje a zaměstnanost na projekt Vzdělávání zaměstnanců. Dotace byla poskytnuta ve výši 4,5 mil. Kč na úhradu neinvestičních výdajů projektu.

## **8 NÁKLADY**

### **Česká účetní legislativa**

Stejně jako v případě výnosů, nejsou náklady blíže definovány.

### **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Náklady definuje Koncepční rámec IFRS. Rozdělují se na náklady, které vznikají v rámci hlavní činnosti a na ztráty. Náklady představují budoucí pokles ekonomického užitku, vedou ke snížení vlastního kapitálu a musí být spolehlivě ocenitelné.

## **8.1 Nákladové úroky**

### **8.1.1 Česká účetní legislativa**

Nákladové úroky jsou vykazovány na akruálním principu, na základě příslušné úrokové sazby daného úrokového nástroje.

### **8.1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Stejně jako v případě českého účetnictví jsou vykazovány na akruálním principu. V případě, že nákladové úroky zahrnují slevu nebo prémii, vzniklou v souvislosti s vydáním dluhového nástroje, je sleva nebo prémie amortizována prostřednictvím efektivní úrokové míry, což je sazba, která diskontuje očekávané budoucí peněžní toky na účetní hodnotu dluhového nástroje.

## **8.2 Odpisy**

### **8.2.1 Česká účetní legislativa**

Odpisování vyjadřuje fyzické nebo morální opotřebení dlouhodobého majetku. Jeho hlavním cílem je vytvářet prostředky pro budoucí obnovu stávajícího dlouhodobého majetku. Společnosti si stanovují ve svých vnitropodnikových směrnících dobu odpisování jednotlivého druhu majetku.



### 8.2.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Odpisy jsou účtovány rovnoměrně do výsledovky po celou dobu životnosti majetku a jeho komponent. Majetek, který je oceněn reálnou hodnotou, stanovuje se odpisy individuálně podle předpokládané zbytkové doby použití.

V případě leasingu se pronajatá aktiva odepisují po dobu odhadované životnosti nebo po dobu trvání leasingu podle toho, která je kratší, za předpokladu, že není dostatečná jistota, že na konci leasingu dojde k získání majetku do vlastnictví.

Ke každému datu účetní závěrky, přezkoumává společnost metody odpisování, dobu životnosti a zůstatkové hodnoty.

Odpisové sazby se rovněž řídí předpokládanou dobou užívání majetku. Pokud společnost zjistí, že došlo ke snížení hodnoty majetku, je pak příslušné aktivum odepisováno na dosažitelnou částku. Pokud dojde ke zrušení snížení hodnoty, provádí se navýšení hodnoty na účetní hodnotu, kterou by dané aktivum mělo, pokud by nedošlo ke snížení hodnoty.

Sledované společnosti využívají metodu lineárních odpisů. Odpis se prostřednictvím této metody vypočítá na základě pořizovací ceny a příslušné předpokládané doby životnosti, stanovenou vnitropodnikovými předpisy.

## 9 ODLOŽENÁ DAŇ

### 9.1.1 Česká účetní legislativa

Společnosti využívají pro výpočet odložené daně závazkovou metodu, vycházející z rozvahového přístupu.

Odložená daň se počítá z přechodných rozdílů, které vznikají mezi účetními zůstatkovými hodnotami aktiva a pasiv a zůstatkovými hodnotami aktiv a pasiv podle daňových předpisů.

Účetní hodnota odložené daňové pohledávky je k datu účetní závěrky posuzována a snížena v rozsahu, v jakém již není pravděpodobné, že bude k dispozici dostatečný zdanitelný zisk, proti němuž by bylo možno tuto pohledávku nebo její část uplatnit.

Odložená daň je zaúčtována do výsledovky s výjimkou případů, kdy se vztahuje k položkám účtovaným přímo do vlastního kapitálu a kdy je také související odložená daň zahrnuta do vlastního kapitálu.

Odložené daňové pohledávky a závazky jsou vzájemně započítány a v rozvaze vykázány v celkové čisté hodnotě s výjimkou případů, kdy nelze některé dílčí daňové pohledávky započítávat proti dílčím daňovým závazkům.

### 9.1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Odloženou daň upravuje standard IAS 12. Výchozí zásady pro výpočet odložené daně jsou v případě IFRS i českého účetnictví stejné. V IFRS není pro účely odložené daně brán v úvahu goodwill.

Výpočet se provádí součinem jednotlivých přechodných rozdílů, u kterých se očekává budoucí realizace a schválených daňových sazeb platných pro období, kdy dojde k realizaci přechodného rozdílu.

Odložená daňová pohledávka se vykazuje pouze do výše, do které je pravděpodobné, že v budoucnu budou existovat dostatečné daňové příjmy, proti kterým bude moci být započtena. Odložená daňová pohledávka se snižuje o částky, u kterých není pravděpodobné jejich budoucí využití.

## 10 SNÍŽENÍ HODNOTY

### 10.1 Česká účetní legislativa

Ke každému rozvahovému dni společnost prověřuje účetní hodnotu svého majetku, aby objevila náznaky toho, zda nedošlo ke ztrátě ze snížení hodnoty majetku. Pokud existují takové signály, je odhadnuta realizovatelná hodnota majetku a určen případný rozsah ztráty ze snížení hodnoty. Pokud není možné realizovatelnou hodnotu jednotlivých položek majetku odhadnout, určí společnost realizovatelnou hodnotu výnosové jednotky, ke které patří.

Realizovatelná hodnota představuje vyšší z hodnot čisté prodejní ceny a hodnoty z užívání. Při posuzování hodnoty z užívání jsou odhadované budoucí peněžní toky diskontovány na svou současnou hodnotu prostřednictvím diskontní sazby před zdaněním, která zohledňuje současní tržní odhad časové hodnoty peněz a rizik konkrétně souvisejících s daným aktivem.

Pokud je podle odhadu realizovatelná hodnota majetku (nebo výnosové jednotky) nižší než jeho účetní hodnota, je účetní hodnota majetku (výnosové jednoty) snížena na hodnotu realizovatelnou.

### 10.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

U zůstatkových hodnot aktiv skupiny kromě zásob a odložených daňových pohledávek je ke každému rozvahovému dni posuzováno, zda existují případné ukazatele snížení hodnoty. Pokud takové ukazatele existují, musí být odhadnuta zpětně získatelná částka. U goodwillu a nehmotných aktiv ve fázi pořízení musí být zpětně získatelná částka stanovena ke každému rozvahovému dni. Ztráta ze snížení hodnoty je vykázána vždy, když zůstatková hodnota aktiva nebo jeho peněžotvorné jednotky překročí zpětně získatelnou hodnotu. Peněžotvorná jednotka je nejmenší zjistitelná skupina aktiv, která přináší peněžní toky z velké části nezávislé na jiných aktivech a skupinách aktiv. Ztráty ze snížení hodnoty jsou zaúčtovány do výsledovky. Ztráty ze snížení hodnoty týkající se peněžotvorných jednotek jsou alokovány nejdříve proti goodwillu alokovanému dané jednotce a následně poměrně mezi další aktiva této jednotky (skupině jednotek).

### 10.2.1 Výpočet zpětně získatelné částky

Zpětně získatelná částka u aktiv je stanovena prodejní cenou nebo hodnotou z užívání, podle toho, která je vyšší. Hodnota z užívání se stanoví na základě budoucích peněžních toků diskontovaných sazbou před zdaněním, která by měla odrážet současné tržní ocenění časové hodnoty peněz a rizika související s daným aktivem. Pro aktivum, které nepřináší nezávislé peněžní příjmy, se zpětně získatelná částka určí pro peněžotvornou jednotku, do které aktivum náleží.

### 10.2.2 Odúčtování snížení hodnoty

Pokud je snížení hodnoty zúčtována proti goodwillu a dojde ke zrušení snížení hodnoty, nemůže být goodwill zpětně navýšen.

V případě ostatních aktiv se zaúčtované ztráty ze snížení hodnoty z předchozích období znovu posuzují, zda stále existují indikátory snížení těchto ztrát nebo tyto ztráty již neexistují. Pokud došlo ke zvýšení odhadu zpětně získatelné částky, je ztráta ze snížení hodnoty odúčtována.

Zaúčtovaná ztráta ze snížení hodnoty může být odúčtována pouze tehdy, pokud hodnota aktiva nepřesáhne výši účetní zůstatkové hodnoty v případě neexistence ztráty ze snížení hodnoty.

## 11 ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ

Účetní závěrka společnosti A, sestavená podle české účetní legislativy zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztrát a přílohu. Výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz cash flow společnost v této účetní závěrce neuvádí, neboť není povinna je vykazovat. Pokud by je však vykazala, poskytla by další údaje týkající se jejího hospodaření. Rozvaha je uvedena ve zjednodušeném rozsahu, stejně jako výkaz zisku a ztrát. Výkazy v plném rozsahu jsou uvedeny pod zprávou auditora. Příloha přibližuje metody využívané v účetnictví a také jsou zde podrobněji rozvedeny položky rozvahy a výkazu zisku a ztrát, a to i přesto, že povinnosti týkající se zobrazovaných informací v příloze nejsou českou účetní legislativou vyžadovány v takové míře.

Účetní výkazy společnosti A sestavené podle IFRS, odpovídají stanovené struktuře uvedené ve standardech, kromě rozvahy, ve které nejsou účetní informace klasifikovány přesně tak, jak stanovují IFRS. Úplný výsledek hospodaření je vykázán prostřednictvím dvou výkazů, výkazu zisku a ztrát a výkazu úplného výsledku hospodaření. Komentáře jsou rozpracovány v dostatečné míře. Na úvod jsou uvedeny nové standardy, které ještě nebyly uplatněny, včetně změn, které z nich vyplývají. Dále zahrnují účetní metody využívané společností a blíže rozvádějí jednotlivé položky účetních výkazů.

Účetní závěrka podle české účetní legislativy společnosti B, zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztrát v plném rozsahu, dále přílohu, ve které je obsažen výkaz o změnách vlastního kapitálu. Příloha zahrnuje pouze základní definice s tím, že nejsou přesně uvedeny metody, které společnost používá, čímž neporušují českou účetní legislativu, ale závěrka pak neposkytuje dostatečné informace o vykazování společnosti.

Účetní závěrka společnosti B sestavená podle IFRS, odpovídá stejně jako v případě společnosti A požadavkům na vykazování. Účetní výkazy odpovídají struktuře stanovené Konceptním rámcem. V případě této společnosti je výsledek hospodaření vykázán prostřednictvím jednoho výkazu úplného výsledku hospodaření. Příloha začíná uvedením standardů, které byly přijaty a ještě nejsou uvedeny v platnost a jaké dopady bude mít jejich zavedení. Následují východiska a účetní metody užívané společností a konkrétně rozvedené položky účetních výkazů.

Ze tří sledovaných společností má společnost C nejlépe sestavenou účetní závěrku podle české účetní legislativy, jak po stránce informací, tak po stránce formální. Obsahuje všechny výkazy, včetně výkazu cash flow a přehledu ve změnách vlastního kapitálu. Výkazy jsou zpracovány přehledně v plném rozsahu. Příloha obsahuje účetní metody používané společností, rovněž jsou zde blíže rozepsány položky účetních výkazů.

Účetní závěrka společnosti C, sestavená podle IFRS, odpovídá stejně jako v případě předchozích dvou společností, požadavkům stanoveným Koncepčním rámcem. Na rozdíl od účetní závěrky podle české účetní legislativy, není tak kvalitně zpracována a hůře se v ní orientuje. Příloha opět uvádí nové účetní standardy, a jaké budou jejich dopady. Příloha dále obsahuje používané účetní metody a rozvádí položky účetních výkazů.

IFRS představují ideální způsob vedení účetnictví. Některé oblasti jsou řešeny českým účetnictvím podobně pouze například zásoby, nebo pohledávky a závazky, kde české účetnictví nezohledňuje faktor času. Pak jsou oblasti, které nejsou v české legislativě řešeny vůbec jako zaměstnanecké požitky, nebo investice do nemovitostí. V oblastech, jako je leasing, se pak české účetnictví liší diametrálně. Snahou české účetní legislativy by mělo být postupné přibližování mezinárodním standardům.

## ZÁVĚR

Cílem práce bylo analyzovat rozdíly, které vznikají, při vykazování podle české účetní legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví a zhodnotit výkazy sledovaných společností.

Mezi českým účetnictvím a mezinárodními standardy účetního výkaznictví existují značné rozdíly. Hlavní rozdíl spočívá především základním přístupem k účetnictví. Mezinárodní standardy se zaměřují na vykazování, čili stanovují, čeho má být dosaženo, a určují pravidla prostřednictvím Koncepčního rámce, které musí být dodržena. Jakým způsobem toho účetní jednotka dosáhne, je čistě na ní, pokud dodrží pravidla, stanovená Koncepčním rámcem. Česká účetnictví má opačný přístup, přesně stanovuje, jakým způsobem se má účtovat. Tento přístup je problematický z legislativního hlediska, neboť je komplikované postihnout všechny případy.

Rozdílní jsou také uživatelé, pro které je účetnictví určeno. Mezinárodní standardy jsou určeny zejména majitelům podniků a manažerům a jejich cílem je podávat informace o skutečném finančním stavu společnosti. České účetnictví je určeno zejména státním institucím a jeho účelem je výpočet daně z příjmu. Tento přístup má za následek, že účetnictví nepodává informace o skutečné finanční situaci podniku.

České společnosti, které mají povinnost vést účetnictví podle IFRS, pak musejí vést dva výrazně odlišné účetní systémy, neboť zákon o dani z příjmu vyžaduje základ daně, vycházející z českého účetnictví, což představuje zbytečnou zátěž.

Cílem českého účetnictví by, tedy mělo být postupné přibližování k mezinárodním standardům, odbourání překážek, aby společnosti, které mají povinnost vést účetnictví podle IFRS nebo které chtějí, nemuseli vést dva odlišné účetní systémy, a mohlo v budoucnosti dojít k úplnému přechodu na IFRS.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- [1] AWT REKULTIVACE, a. s. Konsolidovaná výroční zpráva roku 2009. 2010, 69 s. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a153184&slCis=800310935&klic=98RPIIm5bWVAbaboAJWT3uw%3d%3d>
- [2] AWT REKULTIVACE, a. s. Výroční zpráva roku 2009. 2010, 26 s. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a153184&slCis=800295456&klic=98RPIIm5bWVAbaboAJWT3uw%3d%3d>
- [3] BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [4] COLAS CZ, a. s. Konsolidovaná účetní závěrka roku 2009. 2010, 128 s. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a418868&slCis=101449285&klic=kXnf9NI70ZYC7PtooiU6IA%3d%3d>
- [5] COLAS CZ, a. s. Účetní závěrka roku 2009. 2010, 27 s. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a418868&slCis=101168354&klic=kXnf9NI70ZYC7PtooiU6IA%3d%3d>
- [6] DELOITTE. IFRS do kapsy. 2010, 142 s. Dostupné z: [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS\\_do\\_kapsy\\_2010.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf)
- [7] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 327 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-3652-2 (Váz.).
- [8] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 3., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2010, 159 s. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-081-1.



- [9] HINKE, Jana. Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]. 1. vyd. Praha: Kernberg, 2007, 190 s. Management praxe (Kernberg). ISBN 978-80-903962-2-7.
- [10] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011. 1. vyd. Praha: Grada, 2011, 432 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3427-9 (BROŽ.).
- [11] KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS. 5., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005, 526 s. ISBN 80-727-3129-7.
- [12] KRUPOVÁ, Lenka. 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 (VÁZ.).
- [13] LOJA, Radka. Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. 1. vyd. Praha: Bilance, 2005, 325 s. ISBN 80-863-7148-4.
- [14] MLÁDEK, Robert. Světové účetnictví: IFRS, US GAAP. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005, 415 s. ISBN 80-720-1519-2.
- [15] PRAŽSKÉ SILNIČNÍ A VODOHOSPODÁŘSKÉ STAVBY, a. s. Konsolidovaná účetní závěrka roku 2010. 2012, 183 s. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a20865&slCis=101519293&klic=JiVZ7XrYInC9yVwVVKCLNw%3d%3d>
- [16] PRAŽSKÉ SILNIČNÍ A VODOHOSPODÁŘSKÉ STAVBY, a. s. Účetní závěrka roku 2010. 2011, 51 s. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a20865&slCis=101408829&klic=JiVZ7XrYInC9yVwVVKCLNw%3d%3d>
- [17] PRICEWATERHOUSECOOPERS. IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly. 2009, 78 s. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

CF	Cash flow
ČNR	Česká národní rada
FIFO	First in first out
IAS	International accounting standards
IASC	International accounting standards committee
IFRIC	International financial reporting standards interpretations committee
IFRS	International financial reporting standards
IFRSF	International financial reporting standards foundation
SIC	Standing Interpretations Committee
US GAAP	General accepted accounting principles