

Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně

Provozně ekonomická fakulta



Analýza transformace finančního výkaznictví z českých účetních standardů na mezinárodní účetní standardy

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

Bc. Viktor Fiala

Brno 2008

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucí práce, Ing. Danuši Nerudové, Ph.D., za cenné připomínky a odborné rady, a Ing. Aleši Horákovi, za odborné konzultace, které výrazně přispěly k vypracování této diplomové práce.

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci vyřešil samostatně s použitím literatury, kterou uvádím v seznamu.

V Brně dne 28. dubna 2008

.....

Abstract

Fiala, V. Analysis of transformation financial statements from Czech accounting standards onto International Financial Reporting Standards. Diploma thesis. Brno, 2008.

This diploma thesis is oriented to first time adopting IFRS, Czech accounting standards and International Financial Reporting Standards. Work describes basic terminology of both accounting systems, evolution of harmonization and standardization including positives and negatives of these processes, and it is focusing on broad issue of financial statements transformation. Significant impacts and aspects of change in financial statements presenting are described and commented.

Abstrakt

Fiala, V. Analýza transformace finančního výkaznictví z českých účetních standardů na mezinárodní účetní standardy. Diplomová práce. Brno, 2008.

Tato práce se zabývá problematikou prvního přijetí IFRS, českým finančním výkaznictvím a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Popisuje základní pojmy obou účetních systémů, vývoj harmonizace a standardizace včetně pozitiv a negativ těchto procesů, a zaměřuje se na problematiku transformace výkaznictví. Významné dopady a aspekty změny způsobu vykazování jsou v rámci práce názorně komentovány.

Obsah

1	ÚVOD A CÍL PRÁCE.....	7
1.1	ÚVOD DO PROBLEMATIKY.....	7
1.2	CÍL PRÁCE A METODIKA ŘEŠENÍ.....	8
2	FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE	10
2.1	CÍLE A FUNKCE ÚČETNICTVÍ	10
2.2	PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE.....	10
2.3	VÝVOJ ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE V KONTEXTU HARMONIZACE	11
2.4	ZÁKON Č. 563/1991 SB. ČR, O ÚČETNICTVÍ VE ZNĚNÍ POZDĚJŠÍCH PŘEDPISŮ	14
2.5	VYHLÁŠKA Č. 500/2002 SB., VE ZNĚNÍ POZDĚJŠÍCH PŘEDPISŮ	16
2.6	ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY PRO ÚČETNÍ JEDNOTKY ÚČTUJÍCÍ PODLE VYHLÁŠKY Č. 500/2002 SB.	16
3	MEZINÁRODNÍ STANDARDY FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	18
3.1	HISTORIE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ	20
3.2	KONCEPČNÍ RÁMEC.....	22
3.3	MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY IAS	24
3.4	MEZINÁRODNÍ STANDARDY FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ IFRS.....	30
3.5	INTERPRETACE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	32
3.6	PROCES SCHVÁLENÍ STANDARDŮ IFRS PRO POUŽÍVÁNÍ V EVROPĚ.....	34
3.7	DOHLED NAD DODRŽOVÁNÍM STANDARDŮ IFRS V EVROPĚ	34
3.8	POUŽÍVÁNÍ IFRS V EVROPĚ A V ČESKÉ REPUBLICE.....	35
3.9	MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY	37
4	POJEM HARMONIZACE VÝKAZNICTVÍ V KONTEXTU EVROPSKÉ UNIE.....	39
4.1	HISTORICKÝ VÝVOJ HARMONIZACE VÝKAZNICTVÍ	41
4.1.1	Vývoj harmonizace výkaznictví - Direktivy Evropské unie.....	41
4.1.2	Vývoj harmonizace výkaznictví - standardy IAS/IFRS	43
4.1.3	Vývoj sblížení IFRS a US GAAP	44
4.2	PŘÍNOSY HARMONIZACE VÝKAZNICTVÍ	46
4.2.1	Přínosy harmonizace výkaznictví – pohled účetní jednotky	48
4.3	PŘEKÁŽKY HARMONIZACE.....	50
4.3.1	Překážky harmonizace – pohled účetní jednotky.....	52
5	PŘECHOD PODNIKU Z ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ NA IFRS.....	54
5.1	APLIKACE IFRS 1	55
5.2	ČASOVÝ HARMONOGRAM PŘIJETÍ IFRS	56
5.3	SESTAVENÍ ZAHAJOVACÍ ROZVAHY DLE IFRS	56
5.4	ZMĚNY ÚČETNÍCH PRAVIDEL	57
5.4.1	Rozdíly v koncepci obou systémů	57
5.4.2	Rozdíly ve vybraných účetních oblastech.....	59
5.4.3	Rozdíly v účetních postupech	75
5.4.4	Rozdíly v oblasti podnikových kombinací.....	87
5.4.5	Rozdíly v oblasti prezentace účetní závěrky	96
5.5	DOBROVOLNÉ VÝJIMKY Z NĚKTERÝCH POŽADAVKŮ STANDARDŮ IFRS	106
5.6	POVINNÉ VÝJIMKY Z RETROSPEKTIVNÍHO POUŽITÍ JINÝCH IFRS.....	110
5.7	POŽADAVKY NA ZVEŘEJNĚNÍ	112
5.8	MEZITIMNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	112
5.9	DALŠÍ ASPEKTY TRANSFORMACE ÚČETNICTVÍ	113
5.9.1	Základní oblasti transformace.....	113
5.9.2	Nejvýznamnější kritické oblasti transformace.....	115
5.9.3	Průběh transformace.....	116
5.10	PŘÍKLAD SESTAVENÍ IFRS FINANČNÍCH VÝKAZŮ	119
5.10.1	Úvodí informace	119
5.10.2	Formát finančních výkazů	119
5.10.3	Alokace a agregace položek.....	119
5.10.4	Podpůrné výpočty	120

5.10.5	<i>IFRS úpravy</i>	120
5.10.6	<i>Sestavené IFRS finanční výkazy</i>	125
6	SOUČASNÝ STAV TRANSFORMACE ČESKÉHO ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ NA IFRS.....	128
6.1	AKČNÍ PLÁN PRO ČESKOU REPUBLIKU	128
6.2	DALŠÍ VÝVOJ TRANSFORMACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	130
7	ZÁVĚR	132
8	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	134
9	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	137
10	SEZNAM TABULEK	138
11	PŘÍLOHY	139
11.1	PŘÍLOHA Č. 1: PŘEDVAHA SPOLEČNOSTI TRIGA A.S.	139

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod do problematiky

Finanční výkaznictví v současnosti představuje nezbytnou složku každodenního života společnosti. Lze si jen stěží představit, že by investor při koupi významného balíku akcií nevěnoval pozornost výroční zprávě společnosti a nebo že by seriózní banka poskytla podnikateli objemný úvěr bez toho, aniž by vyžadovala předložení údajů o jeho finanční situaci a výkonnosti. Hlavní účel účetního výkaznictví, který spočívá v poskytnutí co nejvěrnějších informací o podnikatelském subjektu, tak získává na významu nejen s tím, jak roste cena a význam informací samotných, ale také s tím, jak postupuje proces celosvětové integrace.

Jakkoliv je ekonomické a politické sblížení států celého světa diskutovanou, a v některých případech i odmítanou záležitostí, je faktem, že od konce 2. světové války tento proces významně pokročil. Smazávání mezistátních hranic některých regionálních integračních uskupení na jednu stranu představuje volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu, na druhou stranu obrovskou výzvu spočívající v tom, aby tyto 4 svobody začaly skutečně fungovat. I přes fyzické zrušení hranic totiž mezi státy zůstávají významné překážky volného pohybu, které je možné odstranit pouze tzv. pozitivní integrací, tedy postupným zaváděním takových institucí, legislativy či procesů, které budou další sblížení podporovat.

Jedním z nástrojů, který by měl zmíněnou volnost pohybu zajistit, jsou Mezinárodní standardy finančního výkaznictví. Investor, mající zájem zhodnotit svoje volné peněžní prostředky, může svůj kapitál vložit do společností celého světa, ale pravděpodobně bude svoje rozhodnutí směřovat na známé trhy. Arbitráž tak nebude tolik efektivní, protože subjekt nebude schopen z důvodů národních odlišností a účetních specifik porovnat výnosnost, rizikovost resp. likviditu jednotlivých investičních možností, tak dobře, jako by to činil v podmínkách mu známých. Tyto významné překážky umožní odstranit jednotný, celosvětově používaný účetní jazyk, kterými jsou IFRS. Jeho výhody a potenciál si uvědomují nejen ve většině evropských zemí, ale i v USA, Japonsku nebo v Rusku, a proto se většina ekonomicky vyspělých států připravuje na jeho přijetí. V současnosti musejí tento „účetní jazyk budoucnosti“ využívat při sestavování účetních výkazů zejména nadnárodní korporace emitující registrované cenné papíry na evropských burzách, v brzké době však lze očekávat rozšíření IFRS i na malé a střední podniky.

Česká republika jako členský stát Evropské unie tento celosvětový trend respektuje a proto se problematika výkaznictví dle IFRS stává aktuální otázkou i v našich podmínkách. Pro malé a střední podniky tak rok 2008 představuje vhodnou příležitost k tomu, aby se s touto problematikou seznámily, identifikovaly klíčové oblasti přechodu a získaly tak základní přehled o tom, co transformace výkaznictví na Mezinárodní standardy finančního výkaznictví obnáší. Cílem této práce je tyto informace v co nejsrozumitelnější formě poskytnout.

V úvodní části diplomové práce je shrnuta současná česká účetní legislativa, včetně jejího vývoje v kontextu harmonizace. Následuje kapitola syntetizující informace o Mezinárodních standardech účetního výkaznictví, která zahrnuje jejich historii, koncepční rámec, popis jednotlivých standardů a jejich interpretací, proces jejich schválení pro používání v Evropě a problematiku jejich dodržování a používání IFRS v ČR a Evropě. Tuto část završují informace o Mezinárodních standardech finančního výkaznictví pro malé a střední podniky. Čtvrtá kapitola pojednává o procesu harmonizace výkaznictví v kontextu Evropské unie, konkrétně o vývoji harmonizace, o úloze Direktiv EU, standardů IAS/IFRS a US GAAP v tomto procesu a také o pozitivních a negativních konvergenčních účtech systémů. V další, nejobsáhlejší části, je pozornost věnována samotné transformaci výkaznictví, tedy přechodu od používání české účetní legislativy k sestavování účetní závěrky v souladu se standardy IFRS. Text je zde zaměřen jak na teoretické aspekty přijetí IFRS, tak na praktickou stránku této problematiky. Tuto kapitolu dále doplňuje názorný zjednodušený příklad sestavení části účetních výkazů v souladu s IFRS, který popisuje nejen samotný postup přípravy výkazů, ale i některé nezbytné úpravy příslušných položek a jejich důvody. V závěru práce je pojednáno o současné situaci českého účetního výkaznictví z pohledu úplného přijetí IFRS a je nastíněn další očekávaný vývoj tohoto procesu.

1.2 Cíl práce a metodika řešení

Cílem diplomové práce je analyzovat dopady a budoucí změny, kterými musí účetní jednotka účtující dle české právní úpravy účetnictví projít při přechodu na mezinárodní výkaznictví. V následujícím textu je popsán nejen charakter české účetní legislativy včetně souvisejících právních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, ale i problematika transformace finančního výkaznictví na IFRS.

Záměrem je seznámit čtenáře se základními pojmy vyskytujícími se v obou účetních systémech, historickým vývojem účetnictví a výkaznictví, rolí Evropské unie a Ministerstva

financí ČR v procesu harmonizace a standardizace, výhodami a překážkami sjednocování účetního výkaznictví a problematikou prvního přijetí standardů IFRS. Vzhledem k rozsáhlosti a komplexnosti celé problematiky jsou uvedeny zejména ty nejvýznamnější aspekty transformace účetního výkaznictví. Závěrem práce je prezentován postup přípravy účetních výkazů v souladu s IFRS, včetně provedení nezbytných úprav na zjednodušeném názorném příkladu.

V diplomové práci byly použity následující metody vědecké práce. V kapitole 2 a 3 je provedena deskripce právního stavu českého účetního výkaznictví a Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. V kapitole 4 je užitá deskripce k popisu vývoje harmonizace účetního výkaznictví a analýza překážek a přínosů tohoto procesu. 5. Kapitola analyzuje dopady přijetí IFRS, proces transformace výkaznictví a obsahuje komparaci české účetní legislativy a IFRS. V rámci kapitoly 6 je potom provedena deskripce současného stavu českého účetního výkaznictví z pohledu úplného přijetí IFRS.

Pozornost je věnována především zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Českým účetním standardům pro podnikatele, Mezinárodním standardům IAS a IFRS a Směrnícím EU. Praktické aspekty prvního přijetí standardů IFRS a názorný příklad byl vytvořen na základě odborných konzultací, materiálů poskytovaných nadnárodními společnostmi poskytujícími finanční služby a s pomocí dalších internetových zdrojů.

2 Finanční účetnictví v České republice

2.1 Cíle a funkce účetnictví

Finanční účetnictví podnikatelských subjektů plní v prostředí tržního hospodářství celou řadu funkcí. Jeho hlavním cílem je poskytovat celé řadě uživatelů formou účetních výkazů úplné, spolehlivé, průkazné, srozumitelné a srovnatelné informace o finanční pozici a výkonnosti podniku. Tyto musejí podávat věrný a poctivý obraz skutečnosti a informovat externího uživatele tak, aby si mohl učinit správný názor a nebyl uváděn v omyl.

Kromě toho účetnictví poskytuje údaje i pro potřeby finančního řízení firmy, zastává registrační funkci, v podobě záznamu hospodářských jevů v podniku, slouží jako důkazní prostředek při vedení sporů a je základnou pro vyměření daňových povinností.

V kontextu současného ekonomického vývoje, tolik charakteristického integrací, která nabírá globálních rozměrů, musí být účetnictví schopno všechny jeho funkce zabezpečit nejen v národních, ale i nadnárodních podmínkách. Proto dochází k postupnému stírání rozdílů, mezi národními účetními systémy, a to jak prostřednictvím Direktiv Evropského společenství, tak prostřednictvím nástrojů světového účetnictví – Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

2.2 Právní úprava účetnictví v České republice

Česká účetní legislativa představuje národní účetní systém založený na pravidlech, podléhajících požadavkům předpisů Evropského společenství, který je zejména z historických důvodů stále významně podřízen daňovým hlediskům. Vliv kontinentálního, respektive smíšeného modelu přijatého Českou republikou v minulosti se projevuje, stejně jako v ostatních státech bývalého Sovětského svazu a zemích střední a východní Evropy podřízeností národního účetnictví daním, regulaci účetnictví prováděnou státem na bázi zákonných norem a v regulaci běžného účetnictví.

Z důvodů sílící globalizace a růstu mezinárodních kapitálových trhů ale tento systém regulace postupně slábne, protože se nedokáže dostatečně přizpůsobit nadnárodnímu vývoji. Dochází k tlaku na zeštíhlení zákonů upravujících účetnictví a růstu regulace prostřednictvím národních účetních standardů, založených na zvykovém právu, typickém pro Anglosaský model. Česká republika jako členský stát Evropské unie tento vývoj samozřejmě respektuje, a proto v ČR od roku 2004 existuje tzv. třístupňový regulační systém, který je kombinací

kodifikovaného a zvykového práva, tedy kombinací právních předpisů a standardů. Současná legislativní základna českého účetnictví je tedy tvořena třemi základními regulačními stupni:

- **Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů**
- **Vyhláškami Ministerstva finanční České republiky**
- **Českými účetními standardy**

**V některých případech bývá uváděn i čtvrtý regulační stupeň, v podobě vnitropodnikových směrnic. Tyto si každá účetní jednotka v souladu se všemi platnými právními předpisy vytvoří. Vnitropodnikové směrnice pro vedení účetnictví upravují konkrétní účetní postupy, metody a pravidla a přesně vymezují ty prvky vedení účetnictví, které jsou stanoveny ostatními předpisy jako volitelné.*

Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je samozřejmě regulováno a ovlivňováno i dalšími zákony, mezi které patří zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, daňové předpisy (zejména zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) a ostatními předpisy – například zákonem č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů.

2.3 Vývoj účetnictví v České republice v kontextu harmonizace

Harmonizační snahy ve finančním účetnictví ČR, které přibližují české účetní normy, zásady a výkazy těm evropským, započaly již v 90. letech minulého století, kdy vznikl samostatný zákon o účetnictví. V té době dochází k postupnému zapracování práva Evropské unie do české legislativy, s cílem změnit systém, zaměřený převážně na úpravu účtování, na takový způsob regulace, který by produkoval účetnictví využitelné nejen pro účely správy daně, ale také pro investory a další externí uživatele účetní závěrky.

Proces sblížení finančního účetnictví a výkaznictví v EU probíhal prostřednictvím Směrnic – Direktiv Evropského společenství, které musely být ČR sledovány a následně zapracovány do českého národního práva. Oblasti účetnictví se týká čtvrtá, sedmá a osmá direktiva (podrobněji budou zmíněny dále). Jak uvádí Sedláček (2004), došlo k přiblížení českého a evropského účetnictví již na základě vzniku zákona o účetnictví z roku 1991, a to v následujících oblastech: ¹

¹ SEDLÁČEK, J.: *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2004, s. 205

- Usměrnění účetnictví vychází z všeobecně uznávaných účetních zásad (principů), které představují soubor určitých pravidel, které dodržují obchodní společnosti při vedení účetnictví i při sestavování a zveřejňování účetních výkazů.
- Účetní výkazy používané v ČR pro podnikatele a obchodní společnosti jsou velmi blízké vzorům účetních výkazů vydaných Radou ES.
- Na základě Čtvrté směrnice byly rovněž přijaty principy oceňování majetku a závazků, povinnost zveřejňování účetních výkazů a jejich ověřování auditorem.
- V roce 1994 byly v ČR dle Čtvrté směrnice zavedeny přehledy o peněžních tocích, jako součást účetní závěrky u společností podléhajících auditu.
- Ze Sedmé směrnice vychází struktura a forma konsolidovaných účetních výkazů předkládaných v ČR za podniky ve skupině.

V roce 1992 tak vstupuje v platnost zákon o účetnictví, který na jedné straně dokázal navázat na regulaci kodifikovaným právem, na druhé ale respektoval potřeby zobrazení reality. Slabinou však zůstávala například snaha o vysoký stupeň regulace pro obchodní společnosti a naopak málo zásad a jednoznačných pravidel pro veřejný sektor.

Rok 2004 představuje období velkých změn. Česká republika vstupuje 1. května 2004 do Evropské unie, což vyžaduje mnoho legislativních změn nejen v účetní a daňové oblasti. Dochází k novelizaci zákona o účetnictví, nutné pro slučitelnost českého účetnictví a práva EU. Je zrušeno jednoduché účetnictví a namísto něj zavedena daňová evidence, novela zavádí také možnost vést účetnictví v zjednodušeném rozsahu. Zákon o účetnictví se nyní vztahuje pouze na účetní jednotky vedoucí účetnictví, nikoliv na subjekty vedoucí daňovou evidenci. Úpravu daňové evidence zastřešuje v § 7b novelizovaný zákon o daních z příjmů (další významnou změnou, kterou novelizovaný zákon o daních z příjmů přinesl, je zejména snižování sazby daně z příjmů právnických osob, dále potom zavedení nové odpisové skupiny a změna odčitatelnosti daňové ztráty).

Upravený zákon zavádí další zpřehledňující ustanovení, zejména co se týče povinnosti vést účetnictví, konsolidované účetní závěrky, oblasti auditu účetních závěrek a výroční zprávy podniku. Podniky musejí dle zákona vypracovat výroční zprávu tak, aby v co největší míře odpovídala skutečnosti, což představuje přínos zejména pro uživatele účetních výkazů.

Novela vyhlášky pro účetní jednotky, které jsou podnikateli, přináší zejména změny ve směrné účtové osnově, rozvaze a výkazu zisku a ztráty, je zavedena definice dluhových cenných papírů, upraveny podmínky pro účtování o odložené dani a další. Dochází k vydání

Českých účetních standardů pro podnikatele, jakožto dalšího prvku upravujícího účtování podnikatelů. Takto novelizované účetnictví bývá prezentováno jako systém založený na aktuálním principu, který otevírá dveře pro implementaci mezinárodních účetních standardů. Podle nich musí obchodní společnosti, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaných trzích EU, účtovat a sestavovat účetní závěrku (od 1.1.2005). Tato povinnost se týká i konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy.

Rok 2005 se nese ve znamení drobných změn zákona o účetnictví, zahrnující posun hranice obratu, od které se podnikatel stává účetní jednotkou a prodloužení lhůty, do které je umožněno vést některým subjektům jednoduché účetnictví. Nejvýznamnější událostí je povinnost některých subjektů vyhotovovat a prezentovat účetní výkazy dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví.

V platnost vstupuje další novela zákona o daních z příjmů snižující daňové zatížení fyzických a právnických osob, zejména v podobě daňové úspory z odpisů, možnosti zvýšení prvního odpisu a zkrácení doby odpisování. Dochází ale také ke zrušení možnosti neinvestičního odpočtu. Výraznějšími změnami prochází i zákon o DPH. Poplatníků, účtujícím dle IFRS, se dotýká také novela zákona o rezervách, která upravuje daňovou uznatelnost opravných položek a rezerv.

Koncem roku 2005 vstupuje v platnost novelizovaná vyhláška, upravující účtování podnikatelů. Významnější změny se týkají účtování o povolenkách na emise skleníkových plynů, je doplněno ustanovení týkající se preferenčních limitů a zpřesněna oblast realizovatelných cenných papírů. Poslední změna zasahuje oblast přílohy účetní závěrky, do které se nově uvádějí údaje o účetních jednotkách, ve kterých je právnická osoba společníkem s neomezeným ručením, a také individuální preferenční limity a jiné obchodní limity a kvóty, o kterých jednotka neúčtovala.

V posledních letech dochází k následujícím změnám legislativy: Počátkem roku 2006 se mění vyhláška o účtování podnikatelů, když sjednocuje postupy podnikatelů s bankami a jinými finančními institucemi v problematice účtování o realizovatelných cenných papírech. Je novelizován také zákon o daních z příjmů, který mění hranici daňového pásma, nezdanitelné části daně nahrazuje slevami na dani, mění zdaňování dividend dceřinných společností a opětovně snižuje sazby daně právnických osob.

V roce 2007 dochází k další novelizaci zákona o účetnictví, která umožňuje občanským sdružením a obdobným účetním jednotkám účtovat v jednoduchém účetnictví až

do konce roku. Do zákona o daních z příjmů je zavedena nová sociální dávka a upravena problematika cestovních náhrad.

Novela zákona o účetnictví, která vstupuje v platnost v 1. ledna 2008, zvyšuje obrat zakládající fyzickým osobám povinnost vést účetnictví a dále přináší změny týkající se uzavírání a otevírání účetnictví v souvislosti s úpadkovým právem, sestavování mimořádných a mezitímních účetních závěrek a jejich ověřování auditorem. Dochází k drobným úpravám vyhlášky č.500/2002 Sb. a Českých účetních standardů pro podnikatele.

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

Zákon o účetnictví stanovuje v souladu s právem Evropských společenství rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Dle něj jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů a dále tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví o finanční situaci účetní jednotky.²

Tento zákon, jako základní právní norma, představuje hlavní pilíř české účetní legislativy. „*Zákon o účetnictví je základní, obecně platnou legislativní normou s celostátní platností, obsahující úpravu účetních metod a výkaznictví pro veškeré účetní jednotky na území státu, od nejmenších po největší (i nadnárodní), jejichž předmět činnosti a účel založení se zásadně liší. Jeho forma a obsah jsou dány nejen pravidly a obsahem evropské legislativy, ale i českými legislativními pravidly a požadavkem na plný soulad – věcný i terminologický – s ostatními normami českého právního řádu.*“³

První část zákona o účetnictví upravuje obecná ustanovení. Definuje subjekty, na které se zákon vztahuje, předmět účetnictví, způsob účtování o skutečnostech, účetní období a vznik povinnosti vést účetnictví. Účetní jednotky jsou dle této části povinny dodržovat při vedení účetnictví směrné účtové osnovy, vést účetnictví v českém jazyce a zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, účetními doklady.

Obsahem úpravy druhé části je rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy. Zákon zde mimo jiné definuje povinnost vést účetnictví v plném a

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

³ Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou [online]. c2005 [cit. 2008-01-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>, s.1

zjednodušeném rozsahu, obsah účetních záznamů, provádění účetních zápisů, deník, hlavní knihu a knihy analytických a podrozvahových účtů. Dále definuje účel směrné účtové osnovy a účtového rozvrhu, a události, na základě kterých dochází k otevírání a uzavírání účetních knih.

Třetí část zákona o účetnictví s názvem účetní závěrka, upravuje obsah účetní závěrky, rozvahový den, ke kterému účetní jednotky sestavují účetní závěrku a povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Dále stanovuje účetním jednotkám, které podléhají auditu, povinnost vyhotovit výroční zprávu, upravuje obsah tohoto dokumentu a způsoby jeho zveřejňování. Je zde upravena konsolidovaná účetní závěrka a metody konsolidace. Dle Nařízení (ES) č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. července 2002, o používání Mezinárodních účetních standardů, stanovuje zákon v § 23a Použití Mezinárodních účetních standardů v konsolidaci, následující: *„Konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.“*⁴

Způsoby oceňování upravuje část čtvrtá. Zákon zde mimo jiné definuje způsoby oceňování majetku a závazků, složky majetku a závazků, ocenění reálnou hodnotou a odpisování. Pátá část - Inventarizace majetku a závazků pokrývá problematiku inventarizace, část šestá potom úschovu účetních záznamů. Poslední, sedmá část s názvem ustanovení společná, přechodná a závěrečná, upravuje například účetní záznamy a jejich průkaznost, přenosy a opravy, sankce a pokuty. § 36 tohoto zákona potom za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami definuje České účetní standardy, jejich tvorbu, obsah, použití a vydávání.

Vzhledem k tomu, že zákon o účetnictví je průřezovým zákonem, společným všem účetním jednotkám, odvolává se při podrobnější úpravě prováděcím právním předpisem – vyhláškou.

⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

2.5 Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Vyhlášky Ministerstva financí obecně představují druhý regulační stupeň upravující účetnictví, prostřednictvím kterého se provádějí některá specifická ustanovení zákona. Vzhledem k odlišnosti procesů účetních jednotek v různých odvětvích a sférách vydalo MFČR vyhlášky pro následující účetní jednotky: Podnikatele, banky, pojišťovny, zdravotní pojišťovny, nepodnikatelské objekty, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu, a Pozemkový fond České republiky a Fond národního majetku ČR.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. je prováděcí vyhláškou pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Tato podrobněji rozebírá jednotlivé oblasti účetnictví a navazuje tak na zákonnou úpravu.

První část vyhlášky stanovuje předmět úpravy a působnost. Druhá část upravuje účetní závěrku, rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, uspořádání a vymezení informací v příloze, obsahové vymezení některých položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Část třetí stanovuje uspořádání a obsah syntetických účtů v rámci účtových skupin směrné účtové osnovy. Čtvrtá část vyhlášky zastřešuje účetní metody, které účetní jednotky používají například při oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a vymezení nákladů s jeho pořízením nebo odpisování majetku. Pátá část upravuje konsolidovanou účetní závěrku, postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku, metody konsolidace a uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky. Závěrečná a přechodná ustanovení potom obsahuje část šestá.

Vyhláška dále zahrnuje čtyři přílohy, které obsahují vzorovou rozvahu, výkaz zisku a ztráty pro druhové i účelové členění a směrnou účetní osnovu. Uvedenou strukturu dokumentů musejí účetní jednotky dodržovat.

2.6 České účetní standardy pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

České účetní standardy, jejichž účelem je konkretizace jednotlivých vyhlášek, podrobně rozvádějí účetní metody a stanovují postupy účtování určité skupiny majetku nebo konkrétních účetních případů. Měly by vycházet ze záměrů a postupů stanovených Mezinárodními účetními standardy a měly by se stát prostředkem implementace těchto

mezinárodních účetních standardů do českého účetnictví. Ministerstvo financí ČR dosud vydalo České účetní standardy pro účetní jednotky, které jsou podnikateli, finančními institucemi, pojišťovnami, zdravotními pojišťovnami, nepodnikatelskými subjekty, územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu. Vydání standardů se oznamuje ve finančním zpravodaji.

Každý z Českých účetních standardů, jejichž cílem je soulad při používání účetních metod účetními jednotkami, řeší metody a postupy pro jinou oblast. Podstatné je, že standardy jsou pro účetní jednotky závazné v oblasti plnění ustanovení o účetních metodách dle zákona o účetnictví. Postupovat v souladu se standardy tedy pro účetní jednotku v podstatě znamená postupovat v souladu se zákonem o účetnictví a vyhláškou pro podnikatele.

Tab. 1: České účetní standardy pro podnikatele

České účetní standardy pro podnikatele	
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	Zvláštní operace s pohledávkami
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

Za nejdůležitější postupy, které je nutné dodržovat pro zajištění souladu při používání účetních metod, se považuje odložená daň, tvorba a použití rezerv a opravných položek, kursově rozdíly, oceňování majetku a odpisování dlouhodobého majetku.

3 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Účetnictví je nástroj, který odráží nejen neustále se měnících ekonomické podmínky, ale například i vývoj obchodních transakcí. Musí se jednat o velmi pružný a rychle reagující mechanismus, který dokáže věrně zobrazovat skutečnosti. Proto je velmi důležité, aby se účetnictví opíralo o pevné zásady, ale aby zároveň využívalo systému, který je možné co nejrychleji upravovat. Nejvhodnějším nástrojem jsou z tohoto pohledu mezinárodní účetní standardy.

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS společně s Mezinárodními účetními standardy IAS představují ucelený nadnárodní soubor předpokladů, principů a pravidel, sloužící k vyhotovení a prezentaci účetních výkazů. Jejich prostřednictvím je naplňován hlavní cíl světového účetnictví – podat věrný a poctivý obraz o finanční pozici, výkonnosti a o změnách ve finanční pozici podniku, a to nejen v rámci jednotlivých států, ale i v rámci Evropské unie, potažmo celého světa. IFRS společně s US GAAP (souborem amerických účetních zásad a pravidel) tak tvoří základnu budoucího světového, globálního účetního výkaznictví.

Jak uvádí Kovanicová (2005), standardy IAS/IFRS nejsou obecně platnou právní normou, ale účetním systémem, založeným na principech, který je v různé míře přijímán do národních nebo nadnárodních legislativ. V současnosti musí při vyhotovování účetní závěrky standardy IFRS povinně dodržovat společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaných trzích Evropské unie. V ostatních případech vydala Evropská komise doporučení, aby členské a přidružené státy do svých národních účetních systémů implementovaly IFRS v co největším rozsahu.⁵

„Při regulaci účetnictví se vychází z požadavků kladených na účetní výkazy jejich uživateli: vlastníky, manažery firmy i řadou externích uživatelů včetně institucí zastupující stát. Zaměření a obsah účetnictví se v tomto případě usměrňuje nepřímo tím, že jsou vymezeny požadavky na účetní výkazy. Aby bylo zajištěno, že předkládané účetní výkazy mají požadovanou vypovídací schopnost, vydávají různé profesní organizace různé normy a doporučení, jimiž se účetní profesionálové při běžném účtování řídí. Mezi takového normy patří Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).“⁶

⁵ KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví, světový koncept, IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Bova polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7. s. 1

⁶ *Úvod do problematiky převodu účetnictví na mezinárodní účetní standardy* [online]. c2008 [cit. 2008-01-20]. Dostupné z: <<http://www.spaudit.cz/docs/IFRS1.htm>>.

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví reprezentují úsilí Nadace výboru IASC, která je prostřednictvím Rady pro mezinárodní účetní standardy IFRS vydává. Cílem této nadace, složené z uznávaných profesních organizací z celého světa a z mezinárodních organizací pro burzy, finance a dalších, je celosvětově sjednotit systémy účetního výkaznictví. K tomu, aby bylo možné zastřešit co nejvíce možných situací, které v praxi nastávají, a aby bylo možné standardy aplikovat v globálním měřítku, inspirovaly se IAS/IFRS u US GAAP a využívají obecnou konstrukci vyhýbající se závazné úpravě výkazů.

Kovanicová (2005) uvádí: Je pochopitelné, že mezinárodní standardy účetního výkaznictví nejsou jednou provždy stanovenou normou, ale že se musí vyvíjet souběžně s vývojem finančního řízení a světové ekonomiky vůbec. Některé dřívější standardy jsou proto průběžně revidovány, některé rušeny a nahrazovány jinými.⁷ Je tedy zřejmé, že se mezinárodní standardy IFRS neustále přizpůsobují současným i budoucím požadavkům na účetní výkazy. Právě schopnost pružné reakce na nové vývojové trendy v účetnictví zvýhodňuje standardy oproti Direktivám EU.

Mezinárodní standardy IFRS/IAS zahrnují:

- *Úvodní část* – definuje účely standardů, vymezuje orgány, pracovní programy, postupy a zahrnuje stanovy Nadace IASC.
- *Předmluvu* – představuje úvod k výkladu standardů, stanovuje jejich základní cíle.
- *Koncepční rámec* – plní funkci teoretické základny, z které vychází řešení jednotlivých okruhů. Koncepční rámec určuje skutečnosti, které mají být zaúčtovány, pravidla jejich oceňování a způsob jejich zprostředkování uživatelům.
- *Mezinárodní standardy finančního výkaznictví* - upravují problematiku prezentace účetní závěrky, vybraných účetních oblastí, účetních postupů, podnikových kombinací atd.
- *Interpretace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví* – úkolem interpretací je analýza a vyhodnocení problematické oblasti účetního výkaznictví, jenž může zapříčinit odlišnost účetních řešení, nebo i rozšíření nesprávných řešení v praxi.
- *Významový slovník, historii vývoje IFRS, zdůvodnění závěrů a implementační příručku.*

⁷ KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví, světový koncept, IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Bova polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7. s. 30

V současnosti obsahuje účetní závěrka informace, které jsou užívány investory, vlastníky, zákazníky, bankami, burzami a mnohými dalšími, což klade důraz nejen na samotnou formální správnost výkazů, ale i na smysl a vypovídací schopnost vykazovaných a zveřejňovaných údajů. Soubor Mezinárodních standardů finančního výkaznictví představuje systém, který aktuální požadavky na globální účetní výkaznictví splňuje a jeho význam tak nebývale roste nejen pro kótované společnosti a podniky s rozsáhlými podnikatelskými aktivitami, jimž je ve své současné podobě určen, ale i pro velké a střední nekótované společnosti, věřitele, manažery fondů a další subjekty.

Proto jsou Mezinárodní standardy finančního výkaznictví využívány například zeměmi Evropské unie, Austrálií, Ruskem a Afrikou. IFRS používá také přibližně 40% korporací z prestižního seznamu Fortune Global 500 a země jako Brazílie, Kanada a Indie oznámily jejich přijetí. Do budoucna se očekává přijetí IFRS všemi významnými zeměmi, sblížení účetních systémů Číny a Japonska s IFRS a využívání těchto standardů podstatnou většinou společností Fortune Global 500.

3.1 Historie Mezinárodních standardů finančního výkaznictví

Historie vzniku mezinárodních standardů upravujících účetní výkaznictví sahá do sedmdesátých let minulého století. Z důvodu propojování mezinárodních trhů, globalizace ekonomiky a existence zásadních rozdílů v národních účetních legislativách, které způsobovaly problémy při srovnávání a hodnocení společností z různých národních prostředí, byla v roce 1973 zástupci profesionálních účetních orgánů podepsána dohoda o založení Výboru pro Mezinárodní účetní standardy (*International Accounting Standards Committee IASC*).

Prvními třemi projekty IASC byly založeny řídicí výbory, mezi nimi Rada pro Mezinárodní účetní standardy (*International Accounting Standards Board IASB*). Ta o dva roky později, v roce 1975, zveřejňuje první finální verze Mezinárodních účetních standardů (*International Accounting Standards IAS*). Stálý interpretační výbor (*Standings Interpretations Committee SIC*), představující výbor, jehož úkolem je tvorba interpretací standardů IAS k závěrečnému schválení Výboru IASC, je založen 1997.

Kovanicová (2003), uvádí tři okolnosti, které v minulosti vyvolávaly tlak na zajištění srovnatelnosti zveřejňovaných účetních závěrek a které zapříčinily vznik Mezinárodních standardů finančního výkaznictví:

- Vznik nadnárodních společností.

- Postupující globalizace, jež umožňuje investovat bez ohledu na hranice států a přelévat kapitál z jedné země do druhé.
- Obchodování s finančními nástroji (zejména s cennými papíry a deriváty) na světovém kapitálovém trhu.⁸

Za dobu existence Výboru pro Mezinárodní účetní standardy podporuje jeho harmonizační snahy celá řada institucí. V počátcích se jednalo zejména o Radu Mezinárodní federace účetních (*International Federation of Accountants IFAC*), považující IASC za instituci vydávající účetní standardy s globální platností. Dalšími spolupracovníky jsou Evropská federace účetních (*The European Accounting Federation FEE*), Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (*International Organisation of Securities Commissions IOSCO*), Americká komise pro cenné papíry (*Securities and Exchange Commission SEC*), Mezinárodní měnový fond a mnozí další. Za klíčovou lze označit podporu Evropské komise, která po roce 1990 přijala místo člena konzultativní skupiny IASC a roli pozorovatele v Radě IASB.

Současná podoba institucí zodpovědných za Mezinárodní účetní standardy vzniká 1. dubna 2001. Výbor IASC, který byl původně soukromou institucí, se přeměňuje na nadaci se sídlem v USA s označením IASCF (*IASC Foundation*). Nadace výboru IASC od této chvíle představuje mateřský orgán IASB, který shromažďuje finanční prostředky, jmenuje a dohlíží. Dochází k novému pojmenování a složení Rady IASB, která přebírá od IASC povinnosti spojené s přípravou standardů. Nová Rada IASB vymezuje technický program, schvaluje standardy, zveřejňuje návrhy a interpretace. Jejím cílem je „*vyvíjet vnitřně konzistentní standardy založené na principech, podporující mezinárodní konvergenci a vedoucí k finančnímu výkaznictví poskytujícímu informace potřebné pro investiční, úvěrová a podobná rozhodnutí.*“⁹

Následně, v roce 2002, je přejmenován Stálý interpretační výbor (SIC) na Výbor pro interpretace Mezinárodního účetního výkaznictví (*International Financing Reporting Interpretations Committee IFRIC*). Výbor IFRIC má odpovědností nejen za interpretaci stávajících IAS a IFRS, ale také za včasné poskytování pokynů v souvislosti s problematikami, kterým není v IAS ani IFRS věnována pozornost.

⁸ KOVANICOVÁ, D.: *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 8. vyd. Praha: Bova polygon, 2003. ISBN 80-7273-084-3. s. 127

⁹ IASB – Website of the IASB. *International Accounting Standards Board* [online]. Dostupný na WWW: <<http://www.iasb.co.uk/>>.

V roce 2003 je vydána první finální verze Mezinárodního standardu účetního výkaznictví (*International Financial Reporting Standards IFRS*) a první návrh interpretace IFRIC. Od tohoto roku jsou všechny vydané mezinárodní účetní standardy označovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a všechny interpretace Výboru pro mezinárodní finanční výkaznictví rady IASB, jako interpretace vydané tímto výborem (IFRIC).

3.2 Koncepční rámec

Koncepční rámec IFRS pro sestavování a předkládání účetních výkazů, představuje ucelený teoretický základ finančního účetnictví. Jedná se o určitou ideovou základnu, na které je založeno sestavování účetních výkazů a řešení problematiky v rámci jednotlivých standardů. Koncepční rámec ale není standardem a nedefinuje proto účetní postup pro žádný konkrétní problém.

„Koncepční rámec pro přípravu a zveřejnění účetní závěrky řeší základní problémy účetního výkaznictví jako např. cíl účetní závěrky, kdo jsou její uživatelé, jaké mají informační potřeby a typ účetní závěrky, který těmto potřebám nejvíce vyhoví. Poskytováním odpovědí na tyto otázky se Koncepční rámec stává teoretickou základnou určující jaké skutečnosti mají být zaúčtovány, pravidla jejich oceňování a způsob jejich zprostředkování uživatelům.“¹⁰

Úkolem konceptního rámce IFRS je napomáhat Radě při propagaci harmonizace, účetním profesionálům při sestavování účetních výkazů, národním institucím při vytváření národních účetních standardů, uživatelům účetních výkazů při interpretaci informací v nich obsažených a auditorům, při ověřování účetních závěrek sestavených dle IFRS/IAS.

Prioritním cílem účetní závěrky je dle Konceptního rámce IFRS poskytnout informace o finanční pozici podniku (rozvaha), výkonnosti podniku (výkaz zisků a ztráty) a změnách ve finanční situaci podniku (výkaz cash flow) širokému spektru uživatelů.

Koncepční rámec dále stanovuje akruální účetnictví a trvání podniku jako základní východiska, resp. pilíře účetního výkaznictví dle IFRS. Akruální báze je založena na tom, že transakce mající pro podnik peněžní důsledky jsou uznávány v době, kdy se udály, nikoliv v okamžiku, kdy je za ně přijata ekvivalentní částka. Tyto transakce se vykazují v obdobích, k nimž se vztahují. Dle předpokladu trvání podniku se při sestavování účetních výkazů

¹⁰ *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou* [online]. c2005 [cit. 2008-01-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>. s. 7

vychází z toho, že podnik bude nadále pokračovat ve své činnosti. Podnik tedy nemá ani zájem, ani není nucen likvidovat nebo zúžit rozsah svých operací. V případě, že by tomu tak bylo, musely by být výkazy sestaveny na odlišné bázi.

V Koncepčním rámci jsou dále dány čtyři kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví – srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost. Srozumitelnost vykazovaných údajů znamená, že informace v účetní závěrce jsou snadno srozumitelné pro uživatele mající dostatečné znalosti podnikatelských a ekonomických aktivit a účetnictví. Relevantní informace ovlivňují ekonomická rozhodnutí uživatelů tím, že jim umožňují hodnotit minulé, současné a budoucí události nebo pokud upravují nebo potvrzují jejich minulé rozhodnutí. Spolehlivá informace je taková informace, která je prostá věcných chyb a předpojatosti, neobsahuje zkreslení a uživatelé se na ni mohou spolehnout. Spolehlivost údajů je podmíněna důvěryhodným zobrazením, předností obsahu nad formou, nestranností, opatrností, obezřetností, prozíravostí a úplností. Výčet charakteristik uzavírá srovnatelnost, která vyžaduje, aby operace v rámci podniku byly měřeny, oceňovány a vykazovány stále stejně. Rámec zmiňuje i možná omezení uvedených charakteristik.

Koncepční rámec popisuje také stavební prvky rozvahy a výkazu zisku a ztráty a to včetně jejich rozpoznání a oceňování. Aktiva, závazky a vlastní kapitál, mající přímou souvislost s měřením finanční pozice podniku, představují stavební elementy rozvahy. Náklady a výnosy jsou základními prvky výkazu zisku a ztráty a představují položky sloužící k měření výkonnosti a efektivnosti činnosti podniku. Koncepční rámec IFRS dále definuje rozpoznání položky a to následujícím způsobem: *„Položka, která vyhovuje definici základního prvku se rozpozná, pokud je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou bude plynout do/z podniku nebo pokud má položka takové náklady nebo hodnotu, jejichž výši je možné spolehlivě stanovit.“*¹¹

Závěrem jsou v této oblasti vymezeny čtyři základní oceňovací báze: historické náklady, reprodukční cena, realizovatelná hodnota a současná hodnota.

¹¹ *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou* [online]. c2005 [cit. 2008-01-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>. s. 8

3.3 Mezinárodní účetní standardy IAS

International Accounting Standards (IAS) - Mezinárodní účetní standardy, představují standardy, vydané Radou pro Mezinárodní účetní standardy do roku 2003. Níže je uveden název a stručný popis obsahu každého z 31 platných standardů, přijatých Evropskou unií.

IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky stanovuje základnu pro předkládání řádné účetní závěrky, včetně její struktury a minimálního obsahu a to zejména z důvodu srovnatelnosti jak mezi účetními závěrkami podniku za předchozí období, tak mezi závěrkami jiných podniků.

Účelem **IAS 2 – Zásoby** je obsáhnout specifika účetních postupů při účtování zásob, včetně určení pořizovacích nákladů a zachycování výdajů. Standard upravuje způsob oceňování zásob a také uznatelnost nákladů ovlivňujících zisk, které vyplývají z prodeje zásob nebo snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty. Zaměnitelné zásoby jsou dle standardu oceňovány metodou FIFO nebo váženého průměru, použití nákladového vzorce LIFO je zakázáno.

Cílem **IAS 7 – Výkazy peněžních toků** je „požadovat poskytování informací o historických změnách stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů podniku prostřednictvím výkazu peněžních toků.“¹² Tento standard rozděluje peněžní toky na toky z provozních činností, investičních činností a z finančních aktivit a stanovuje způsob jejich vykazování, klasifikace a přepočtu v případě vyjádření v cizí měně.

IAS 8 – Účetní pravidla a postupy, změny v účetních odhadech a chyby definuje kritéria pro změny a výběr účetních politik, účetní řešení, odhady a opravy chyb a stanovuje způsob zveřejňování těchto skutečností v účetní závěrce. Standard také předepisuje hierarchii používanou pro výběr účetních postupů.

Standard **IAS 10 – Události po rozvahovém dni** určuje, jaké události, které vznikly po rozvahovém dni, je nutné zachytit v účetní závěrce. IAS 10 rozděluje události po rozvahovém dni na události upravující účetní závěrku a události, které účetní závěrku neupravují a dále stanovuje povinnost zveřejnit datum, k němuž je účetní závěrka schválena k zveřejnění. Standard určuje způsob sestavení účetní závěrky za předpokladu neomezeného trvání podniku.

¹² Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou [online]. c2005 [cit. 2008-01-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>, s. 15

IAS 11 – Stavební smlouvy. „Cílem tohoto standardu je stanovit účetní zachycení výnosů a nákladů spojených se stavebními smlouvami.“¹³ Standard upravuje problematiku zachycení stavebních smluv a poskytnutí služeb, jejichž realizace probíhá během dvou a více účetních období, v účetní závěrce dodavatelů a stanovuje částky, které se zahrnují do výnosů a nákladů ze smlouvy.

Účelem **IAS 12 – Daně ze zisku** je obsáhnout problematiku účtování o současných a budoucích daňových důsledcích budoucího vyrovnání účetní hodnoty pasiv (resp. realizace účetní hodnoty aktiv), vedených v rozvaze. Standard dále upravuje transakce a ostatní záležitosti běžného roku a upřesňuje požadavky na vykazování a zveřejňování daní z příjmů.

IAS 14 – Vykazování podle segmentů definuje zásady pro vykazování finančních informací o segmentech výrobků a služeb podniku a také o území, kde podnik působí. Povinnost uplatnit IAS 14 mají podniky, jejichž majetkové a dluhové cenné papíry jsou veřejně obchodovány nebo podniky uvádějící tyto cenné papíry na veřejný trh. Standard obsahuje pokyny k určení vykazovaných segmentů, jejich členění a vymezuje požadavky na jejich zveřejňování.

Cílem **IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení** je „popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení tak, aby uživatelé účetních závěrek měli na základě účetních informací možnost posoudit investice účetní jednotky do pozemků, budov a zařízení a změny těchto investic.“¹⁴ Standard upravuje způsob vykazování pozemků, budov a zařízení, jejich oceňování nákladovým a přeceňovacím modelem a stanovuje způsoby odpisování tohoto druhu aktiv.

Standard **IAS 17 – Leasingy** určuje vhodné účetní postupy a způsoby zveřejnění údajů o finančním a operativním leasingu nájemce a pronajímatele. IAS 17 uplatňuje koncepci přednosti obsahu nad formou a současnou hodnotou jako základ pro oceňování. Definuje rozlišení finančního a operativního leasingu, u obou druhů stanovuje postup zveřejnění z pohledu nájemce a pronajímatele a určuje způsob účtování o operacích prodeje a zpětného pronájmu.

IAS 18 – Výnosy. „Cílem je stanovit účetní řešení výnosů vznikajících z určitých typů transakcí a událostí.“¹⁵ Standard představuje praktický návod pro zachycení výnosů a jejich následné ocenění a určuje okolnosti, za kterých budou výnosy vykázány. Účelem je stanovit

¹³ Úřední věstník Evropské unie L 261, 13.10.2003

¹⁴ Úřední věstník Evropské unie L 394, 31.12.2004

¹⁵ *IFRS do kapsy, Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví* [online]. c2006 [cit. 2008-01-20]. Dostupné z: <www.iasplus.com/dttpubs/2005pocketczech.pdf>. s. 52

úctování výnosů vznikajících zejména z titulu prodeje zboží a poskytování služeb a úctování výnosů v podobě úroků, licenčních poplatků a dividend.

Účelem **IAS 19 – Zaměstnanecké požitky** je obsáhnout specifika úctování a zveřejňování krátkodobých zaměstnaneckých požitků v podobě platů, mezd, roční dovolené, nemocenských dávek, ročních podílů na zisku a odměn a nepeněžních požitků. Standard dále upravuje úctování a vykazování penzí, životního pojištění, zdravotní péče po skončení pracovního poměru, věnostní dovolené, požitků při invaliditě, odložených odměn a ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků.

Cílem **IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory** je vymezení způsobu úctování a vykazování státních dotací a zveřejňování jiných forem státní podpory. IAS 20 objasňuje princip vzájemného přiřazování nákladů a výnosů, stanovuje postup úctování vrácených státních dotací a upravuje rozsah zveřejnění prospěchu ze státních dotací tak, aby byla zachována co největší srovnatelnost s jinými účetními závěrkami a závěrkami za předchozí období.

Standard **IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn** určuje vhodné účetní řešení transakcí zahraničních jednotek a transakcí v cizích měnách. Standard řeší v praxi často problematickou otázku funkční měny, zejména jejího určení, přepočtu položek v cizí měně na měnu funkční a přepočtu výsledků a finanční situace podniku, jehož funkční měna není (je) měnou hyperinflační ekonomiky.

IAS 23 – Výpůjční náklady definuje zásady pro úctování výpůjčních nákladů. Standard stanovuje položky zahrnované do výpůjčních nákladů a řeší problematiku aktivace vynaložených nákladů na financování. Povolena jsou řešení v podobě nákladového a aktivačního modelu. IAS 23 závěrem definuje předmětné aktivum a způsob zveřejnění účetních pravidel používaných ve vztahu k výpůjčním nákladům.

„Zajistit, aby účetní závěrka podniku obsahovala informace nutné k posouzení skutečnosti, že finanční situace a výsledek hospodaření podniku může být ovlivněn existencí spřízněných stran a transakcemi a nevyrovnanými zůstatky těchto stran.“¹⁶, je cílem mezinárodního standardu **IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran**. Tento zejména definuje spřízněné strany a stanovuje informace, včetně povahy vztahu a dalších údajů, které v účetní závěrce musejí být v této souvislosti zveřejněny.

IAS 26 – Penzijní plány se zabývá vykazováním a zachycováním plánů penzijních požitků v účetních závěrkách. Standard vymezuje požadavky na vykazování plánů

¹⁶ Úřední věstník Evropské unie L 394, 31.12.2004

definovaných příspěvků a plánů definovaných požitků a popisuje ocenění požitků pojistně-matematickou hodnotou a použitím reálných hodnot.

Cílem **IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka** je „*Stanovit požadavky spojené se sestavováním a vykazováním konsolidované účetní závěrky za skupinu podniků ovládanou mateřským podnikem a popsat účetní ošetření investic do dceřinných podniků, společných podniků a přidružených podniků v samostatných účetních závěrkách.*“¹⁷ Standard definuje dceřiný podnik, konsolidovanou účetní závěrku a určuje podniky, které musí být v konsolidované účetní závěrce zahrnuty. Jsou stanoveny požadavky na data sestavení závěrek, na účetní postupy používané v rámci skupiny, na vykazování menšinového podílu a na zaúčtování podílů v dceřinných a přidružených společnostech a ve společných podnicích.

Standard **IAS 28 – Investice do přidružených podniků** určuje postup vykazování investic do přidružených podniků, ve kterých vzniklá investorovi podstatný vliv. Standard stanovuje povinnost vykazovat v konsolidované účetní závěrce podíl na čistých aktivech v rozvaze a podíl na hospodářském výsledku ve výkazu zisku a ztráty (metoda ekvivalence), dále potom určuje požadavky na data sestavení finančních výkazů, na účetní postupy používané investorem a podnikem a definuje podstatný podíl jako více než 20 % hlasovacích práv přidruženého podniku.

IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách definuje zásady pro úpravy finančních informací vykázaných v hyperinflační měně tak, aby předkládané údaje byly pro uživatele účetní závěrky užitečné a smysluplné. IAS 29 definuje hyperinflační ekonomiku jako ekonomiku, v níž kumulativní míra inflace v průběhu tří let dosahuje 100%. Standard stanovuje povinnost vyjadřovat účetní závěrku podniku a srovnatelné údaje za předchozí období zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni.

Účelem **IAS 30 – Zveřejnění v účetních závěrkách bank a obdobných finančních institucí** je určit správný postup prezentace a zveřejňování finančních informací v účetních závěrkách bank a obdobných institucí, který doplňuje požadavky ostatních standardů. V rámci standardu je vyžadováno to, aby banky klasifikovaly položky podle druhů a vykazovaly aktiva podle jejich relativní likvidity. Dále je stanoveno minimum položek, které se vykazují v rozvaze a výkazu zisků a ztrát a jsou upřesněny další informace, které má banka povinnost zveřejnit.

¹⁷ *IFRS do kapsy, Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví* [online]. c2006 [cit. 2008-01-20]. Dostupné z: <www.iasplus.com/dttpubs/2005pocketczech.pdf>. s. 62

Cílem **IAS 31 – Vykazování účasti ve společných podnicích** je stanovení účetního ošetření podílů ve společném podniku a to bez ohledu na struktury nebo formy činnosti tohoto podniku. Standard určuje druhy podílů v podnicích, na které se vztahuje, označuje hlavní znak společného podniku, tedy smlouvu o sdílené kontrole a stanovuje způsoby vykazování jednotlivých typů společných podniků.

Standard **IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace** je zaměřen na zvyšování kvality údajů, které získá uživatel účetní závěrky o rozvahových i podrozvahových finančních nástrojích a zkvalitňování informací o jejich významu z pohledu finanční situace podniku, jeho výkonnosti i peněžních toků. „Standard definuje požadavky na prezentaci finančních nástrojů a vymezuje informace, které je o nich nutné zveřejnit v příloze k účetní závěrce. Tyto požadavky se týkají rozdělení finančních nástrojů z hlediska jejich emitenta na finanční aktiva, finanční závazky a kapitálové nástroje, klasifikace souvisejících úroků, dividend, zrát a tisků a vymezení podmínek, za nichž se finanční aktiva a finanční závazky vzájemně kompenzují. Dále standard specifikuje informace, které je o finančních nástrojích nutné zveřejnit v příloze k účetní závěrce.“¹⁸

IAS 33 – Zisk na akcii definuje pravidla pro vykazování a stanovení zisku na akcii. Tímto bude dosažena srovnatelnost výkonnosti mezi různými podniky za stejné období, stejně jako mezi různými obdobími konkrétního podniku. IAS 33 určuje podniky, které mají povinnost zveřejňovat zisk na akcii, rozlišuje základní a zředěný zisk na akcii, upravuje zveřejnění v konsolidované účetní závěrce, definuje pojem zředění a stanovuje způsoby výpočtu zisku na akcii.

Určit pravidla pro vykazování a oceňování v rámci mezitimních účetních závěrek a stanovit jejich minimální obsah, je cílem mezinárodního standardu **IAS 34 – Mezitimní účetní výkaznictví**. Národní regulační orgány určují, které podniky se tímto standardem řídí, s jakou pravidelností a po jakou dobu po skončení mezitimního období. IAS 34 definuje pojmy mezitimní účetní závěrka, určuje minimální obsah této závěrky a vymezuje období, za která má být závěrka sestavena.

Účelem **IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv** je „Stanovit postupy, které účetní jednotka použije, aby zabezpečila, že jeho aktiva jsou vedena v částce, která není vyšší než jejich zpětně získatelná částka.“¹⁹ Standard definuje pojem částka převyšující zpětně získatelnou částku, jako částku, ve které je aktivum vedeno a jehož účetní hodnota převyšuje částku, která bude

¹⁸ Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou [online]. c2005 [cit. 2008-01-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>, s. 27

¹⁹ Úřední věstník Evropské unie L 392, 31.12.2004

zpět získána prostřednictvím užívání či prodeje aktiva. IAS 36 dále určuje okolnosti, za kterých by účetní jednotka měla zvrátit ztrátu ze snížení hodnoty, popisuje postup u jednotlivých druhů aktiv a určuje, jakým způsobem snížení hodnoty aktiv vykazovat.

Cílem **IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky** je definovat kritéria uznatelnosti rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv a stanovit východiska pro jejich oceňování. Standard stanovuje povinnost zveřejňovat v rámci přílohy dostatečné informace o jejich podstatě, časovém rozvržení a hodnotě a definuje výdaje, které nejsou uznávány.

Standard **IAS 38 – Nehmotná aktiva** stanovuje „*pravidla účetního postupu při zachycování a oceňování nehmotných aktiv, kterými se konkrétně nezabývá jiný speciální IFRS.*“²⁰ IAS 38 definuje uznatelnost nehmotných aktiv, dělí nehmotná aktiva pro účely následného účtování a stanovuje metodou pořizovací ceny a metodou přecenění. Interpretace standardu prostřednictvím SIC 32, Nehmotná aktiva - Náklady na webové stránky, stanovuje možnost aktivace nákladů na vývoj infrastruktury a na grafické návrhy, které vzniknou ve spojitosti s vývojem webových stránek.

IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování definuje zásady pro účtování a oceňování finančních aktiv, finančních závazků a některých smluv o nákupu nebo prodeji nefinančních položek. IAS 39 klasifikuje finanční nástroje do příslušných kategorií, zabývá se jejich přeceňováním a účtováním o zisku/ztrátě plynoucího z tohoto přecenění. Závěrem jsou stanoveny pravidla pro účtování o hedgingu.

Účelem **IAS 40 – Investice do nemovitostí** je určit pravidla účetního zobrazení investic do nemovitostí a vymezit informace, které mají být v této souvislosti zveřejněny v účetní závěrce. Standard definuje investici do nemovitosti, stanovuje metodu ocenění investic reálnou hodnotou nebo metodu pořizovacích nákladů a určuje podmínky přechodu z jedné metody oceňování k metodě druhé.

Cílem **IAS 41 – Zemědělství** je „*stanovit způsob účtování, prezentaci účetní závěrky a zveřejnění související se zemědělskou činností.*“²¹ IAS 41 definuje oceňování biologických aktiv, zemědělských produktů a způsob vykazování změn v reálné hodnotě biologických aktiv v hospodářském výsledku.

²⁰ *IFRS do kapsy, Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví* [online]. c2006 [cit. 2008-01-20]. Dostupné z: <www.iasplus.com/dtppubs/2005pocketczech.pdf>. s. 76

²¹ *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou* [online]. c2005 [cit. 2008-01-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>, s. 125

3.4 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS

International Financial Reporting Standards (IFRS) - Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, představují standardy vydané Radou pro Mezinárodní účetní standardy po roce 2003. V současné době je Evropskou unií přijato 7 standardů IFRS, které jsou v následujícím textu stručně popsány.

IFRS 1 - První použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví zajišťuje, aby první účetní závěrka účetní jednotky sestavená podle IFRS, obsahovala kvalitní informace, a to zejména s ohledem na jejich transparentnost a srovnatelnost, a poskytovala východisko pro účtování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, a to za předpokladu, že náklady spojené s přechodem nepřevýší prospěch pro uživatele.

IFRS 1 zahrnuje přehled požadavků, které podniky použijí při prvním sestavování účetní závěrky dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Patří jsem zejména srovnatelnost účetních informací nejméně za jedno předchozí období (dle IAS 1), povinnost vykázat v rámci své počáteční rozvahy veškerá aktiva a pasiva, které mezinárodní standardy účetního výkaznictví vyžadují a také nutnost uplatnění těchto standardů při ocenění všech rozpoznávaných aktiv a pasiv.

Subjektu je dále umožněno využít při přípravě počáteční rozvahy jedenáct dobrovolných úlev z ostatních mezinárodních standardů, které se týkají oblastí podnikových kombinací, reálné hodnoty nebo přecenění použitého jako předpokládaná pořizovací cena, zaměstnaneckých požitků, kumulovaných rozdílů z převodu cizích měn, složených finančních nástrojů a aktiv a závazků dceřinných, přidružených a společných podniků. Závěrem standard zakazuje zpětnou aplikaci některých aspektů jiných mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Cílem **IFRS 2 – Platby akciemi** je stanovit způsob vykazování plateb, které byly provedeny akciemi. „Zvláště se zde požaduje, aby jednotka do své výsledovky a finanční pozice promítla dopad úhrady akciemi, a to včetně výdajů spojených s transakcemi, v nichž se zaměstnancům poskytují akciové opce.“²²

Standard obsahuje tři základní typy transakcí, které zahrnují platby akciemi. Jsou to:

- Transakce s úhradou vlastním kapitálem – tyto transakce se oceňují v reálné hodnotě získaného zboží či služeb nebo reálné hodnotě poskytnutého kapitálového nástroje

²² Úřední věstník Evropské unie L 41, 4.2.2005

(v případě služeb zaměstnanců). Oceňování se provádí k datu, kdy byl kapitálový nástroj poskytnut.

- Transakce s úhradou hotovostí – nabytý majetek, zboží či služby nebo vzniklý závazek, se oceňují v reálné hodnotě. V případě, že závazek není uhrazen, dochází k přecenění jeho reálné hodnoty ke každému datu vykazování, až do jeho úhrady.
- Transakce, kdy je umožněno podmínkami dohody její vypořádání v hotovosti nebo vydáním kapitálových nástrojů – Transakce s alternativami

Rozsah standardu IFRS 2 je dále interpretován IFRIC 8 (Interpretace výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví), který objasňuje jeho působnost. Dle IFRIC 8 ocení jednotka neidentifikovatelné přijaté zboží či služby jako rozdíl mezi reálnou hodnotou platby akciemi a reálnou hodnotou identifikovatelného zboží nebo služeb.

Účelem **IFRS 3 – Podnikové kombinace** je vymezení požadavků na sestavení finančních výkazů pro jednotky, které provedly podnikovou kombinaci. Podniková kombinace představuje spojení samostatných účetních jednotek do jedné vykazující jednotky.

Standard stanovuje, že všechny podnikové kombinace by se měly účtovat metodou koupě. Je-li to možné, provede se prvotní zaúčtování pouze přechodně a to pomocí předběžných hodnot. Dále je upraveno oceňování goodwillu, ostatních nehmotných aktiv a vykazování menšinového podílu v rámci vlastního kapitálu.

IFRS 4 – Pojistné smlouvy specifikuje výkaznictví pro pojistné smlouvy a pro podniky vydávající takovéto smlouvy, a to do doby, kdy Rada dokončí druhou fázi svého projektu o pojistných smlouvách. IFRS 4 zakazuje používání vyrovnávacích rezerv a rezerv na katastrofy, vzájemný zápočet pojistných závazků se souvisejícími aktivy v zajištění a vyžaduje ověření přiměřenosti účtovaných pojistných závazků a ověřování snížení hodnoty u aktiv v zajištění. Dle tohoto standardu pojistitelé nemusejí dodržovat některé stávající standardy IFRS a Koncepční rámec Rady.

Účelem standardu **IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončené činnosti** je specifikace účtování aktiv určených k prodeji a vykazování a zveřejňování ukončovaných činností v rámci účetní závěrky.

Standard zavádí identifikaci dlouhodobých aktiv určených k prodeji a pojmu skupina vyřazovaného majetku, dále potom způsob jejich oceňování, vykazování a odpisování (tato aktiva a skupiny vyřazovaného majetku nejsou odpisovány). IFRS 5 také klasifikuje ukončení činnosti účetní jednotky a vykazování zisku nebo ztráty z ukončených činností v rámci výkazu zisku a ztráty.

IFRS 6 – Průzkum a ocenění zásob nerostných surovin specifikuje účetní vykazování průzkumu a vyhodnocení nerostných zdrojů. V případě, že podnik dodržuje tento standard, může navrhnout svá vlastní účetní pravidla vztahující se na průzkum a oceňování aktiv, případně může pokračovat v používání svých stávajících účetních pravidel a postupů. IFRS 6 dále upravuje provedení testu na zjištění snížení hodnoty a její vyhodnocení.

Cílem **IFRS 7 – Finanční nástroje – zveřejnění** je „Vymezit požadavky na zveřejňování informací, které uživatelům účetních závěrek umožní vyhodnotit důležitost finančních nástrojů pro účetní jednotku a zjistit povahu a rozsah rizik spojených s finančními nástroji a způsob, jakým jednotka tato rizika řídí.“²³

Prostřednictvím tohoto standardu je vyžadováno, aby jednotka zveřejňovala informace o významu finančních nástrojů z pohledu její finanční situace a jejích hospodářských výsledků, mezi než patří zejména: Údaje o položkách rozvahy, o finančních aktivech a finančních závazcích, o položkách z výkazu zisku a ztráty, o vlastním kapitálu a další údaje, s ohledem na případy, kdy je využita možnost ocenění reálnou hodnotou, a kdy je účtováno o zajištění. IFRS 7 dále vyžaduje zveřejňování kvalitativních a kvantitativních informací o povaze a rozsahu rizik vyplývajících z používání finančních nástrojů.

3.5 Interpretace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví

Výklady Výboru pro výklad standardů SIC a Výklady Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRIC, představují interpretaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. „Úkolem interpretací je dát autoritativní návod na řešení diskutabilních (sporných) otázek, které jsou významné a které praxe dosud řeší nejednotně“²⁴.

Výklady upravují takové oblasti, kterých se standard přímo netýká, ale které je nutné upravovat, případně oblasti, které standard neupravuje dostatečně. Stejně jako v případě mezinárodních standardů, je i zde rozlišnost názvů zapříčiněna přejmenováním Interpretačního výboru v roce 2002. Vyhotovená účetní závěrka může být označena za závěrku vyhovující požadavkům Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pouze v případě, pokud splňuje nejen veškeré požadavky každého ze standardů, který se na ni vztahuje, ale i všech relevantních interpretací.

²³ IFRS do kapsy, Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví [online]. c2006 [cit. 2008-01-20]. Dostupné z: <www.iasplus.com/dttdpubs/2005pocketczech.pdf>. s. 34

²⁴ KOVANICOVÁ, D.: *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 8. vyd. Praha: Bova polygon, 2003. ISBN 80-7273-084-3. s. 127

Následující tabulky uvádějí platné výklady výboru (SIC a IFRIC) přijaté Evropskou unií.

Tab. 2: Výklady Výboru pro výklad standardů

SIC 7	Zavedení eura
SIC 10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem
SIC 12	Konsolidace - jednotky zvláštního určení
SIC 13	Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady
SIC 15	Operativní leasingy - pobídky
SIC 21	Daně ze zisku - zpětná ziskatelost přeceněných neodpisovaných aktiv
SIC 25	Daně ze zisku - změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů
SIC 27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu
SIC 29	Zveřejňování - Ujednání o poskytování licencovaných služeb
SIC 31	Výnosy - barterové transakce zahrnující reklamní služby
SIC 32	Nehmotná aktiva - náklady na webové stránky

Tab. 3: Výklady Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví

IFRIC 1	Změny závazků vyplývajících z dekontaminace, uvedení do původního stavu a podobně
IFRIC 2	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje
IFRIC 4	Určení zdali je předmětem smlouvy leasing
IFRIC 5	Dekontaminační fondy a fondy pro uvedení do původního stavu
IFRIC 6	Závazky vyplývající z účasti na specifických trzích – likvidace elektrických a elektronických zařízení
IFRIC 7	Uplatnění metody přepracování a znovuvykázání podle IAS 29 - vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IFRIC 8	Působnost IFRS 2
IFRIC 9	Přehodnocení vložených derivátů
IFRIC 10	Mezitimní vykazování a snížení hodnoty
IFRIC 11	IFRS 2 – Transakce s akciemi skupiny a vlastními akciemi

3.6 Proces schválení standardů IFRS pro používání v Evropě

Každý mezinárodní účetní standard vytvořený a schválený Radou pro Mezinárodní účetní standardy a národními radami pro účetní standardy musí být v souladu s Účetní směrnicí pro používání v Evropě schválen.

Schvalovací proces lze rozdělit do několika kroků. První krok začíná zajištěním překladu standardu IFRS do všech evropských jazyků. Evropské komisi je následně předáno stanovisko Evropské poradenské skupiny pro finanční výkaznictví (*European Financial Reporting Advisory Group EFRAG*) a názor na toto doporučení od skupiny Evropské komise pro novelizaci standardů (*Standards Advice Review Group SARG*).

V rámci regulační procedury u Kontrolního výboru předloží Evropská komise návrhy Komisi při Evropském parlamentu. Účetní regulační výbor Evropské komise (*Accounting Regulatory Committee of the ECARC*) následně doporučí standardy ke schválení. Finální krok představuje oficiální hlasování 25 členů Evropské komise o schválení standardů IFRS.

3.7 Dohled nad dodržováním standardů IFRS v Evropě

Dohled nad dodržováním standardů IFRS je zajišťován prostřednictvím předpisů s platností pro celou Unii, které jednotlivé členské státy přijímají a kterými regulují trhy s cennými papíry. V následujícím textu jsou shrnuty nejvýznamnější předpisy a instituce zastřešující a řešící tuto problematiku.

K významným předpisům zmíněného charakteru patří standardy přijaté Výborem evropských regulátorů cenných papírů (*The Committee of European Securities Regulators CESR*), který od roku 2001 zabezpečuje koordinaci mezi regulátory, působí jako poradní skupina EU komise a zajišťuje implementaci legislativy v členských státech. První standard s názvem *Uplatňování standardů o finančních informacích v Evropě*, vymezuje 21 zásad, které by členské státy EU měly používat při dohlížení na dodržování standardů IFRS. Druhý standard *Koordinace činností spojených s dohledem*, obsahuje pokyny k provádění prvního standardu.

Dodržování standardů IFRS je dále zabezpečováno navrhovanou Směrnicí o statutárním auditu roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, která nahradila stávající Osmou směrnicí a doplnila Čtvrtou a Sedmou směrnicí. Tímto návrhem byly v rámci EU zavedeny Mezinárodní auditorské standardy a orgány pro dohled nad činností auditu.

Další navrhované úpravy směrnic Evropské unie zavádí kolektivní odpovědnost členů představenstev za účetní závěrky společností.

Významnou institucí zabezpečující dohled nad dodržováním IFRS a činností auditorů, je Evropská skupina pro dohled nad činností auditorů (*European Group of Auditors' Oversight Bodies EGAOB*), vytvořená Evropskou komisí. „*Tato skupina bude zajišťovat efektivní koordinaci nového systému veřejného dozoru nad statutárními auditory a auditorskými firmami uvnitř Evropské Unie.*“²⁵

Jako další prvek dohledu lze zmínit plán spolupráce odsouhlasený evropskými skupinami regulátorů bank, pojišťoven a burz cenných papírů. V rámci Evropské unie je také ustanoven tzv. Kulatý stůl, který odhaluje možné problematické účetní záležitosti související s jednotným dodržováním standardů IFRS a informuje rady IASB a IFRIC o těchto problémech.

3.8 Používání IFRS v Evropě a v České republice

V 25 zemích Evropské unie, včetně tří členských států Evropského hospodářského prostoru, musí dle evropské Účetní směrnice platné od roku 2005 všechny kotované společnosti dodržovat při sestavování konsolidovaných účetních závěrek mezinárodní standardy IFRS.

V případě společností kotovaných jak na burze v EU, tak i mimo ni, používající US GAAP jako své primární účetní standardy nebo společnosti, které mají pouze veřejně obchodované dlužné cenné papíry, mohly členské státy dočasně osvobodit některé společnosti od povinnosti řídit se standardy IFRS. Toto osvobození bylo možné uplatnit jen do roku 2007.

Přechodnou výjimku do konce roku 2008 umožnila Evropská komise také zahraničním společnostem, které předkládají účetní závěrky sestavené v souladu s národními účetními standardy v souvislosti s emisí cenných papírů na akciových trzích v EU. „*Na emitenty ze třetích zemí se nevztahuje povinnost přepracování účetních závěrek do 31. prosince 2008, v případě že:*

- *je v účetní závěrce výslovně uvedeno prohlášení o tom, že je sestavena v souladu se standardy IFRS,*

²⁵ Internal Market: "European Group of Auditors' Oversight Bodies" created [online]. Dostupný na WWW: <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/05/1596&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>>.

- *účetní závěrka je sestavena v souladu s kanadskými, japonskými nebo americkými účetními pravidly a postupy,*
- *účetní závěrka je sestavena v souladu s účetními pravidly třetí země (ve spojitosti se splněním upřesňujících podmínek)“²⁶*

Nekótované společnosti si mohou zvolit používání IFRS, v současné době tvoří výjimku Litva, Lotyšsko a Polsko, kde je používání IFRS těmito společnostmi zakázáno. Členské státy Kypr, Malta, Slovensko naopak rozšířili požadavek povinného používání IFRS i na nekótované společnosti. Doposud hlasovala Komise pro schválení všech standardů IAS, všech standardů IFRS a všech interpretací s výjimkou IFRIC 10, 11 a 12 a některých ustanovení standardu IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování.

V České republice musí Mezinárodní standardy finančního výkaznictví povinně dodržovat podniky, které emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů (za regulovaný trh se pro účely IFRS považují všechny trhy Burzy cenných papírů a oficiální trh v rámci RMS systému). Všem podnikům splňujícím toto kritérium, vzniká pro účetní období začínající 1. května 2004 nebo později povinnost podle IFRS účtovat a sestavovat účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy. Zároveň v České republice nebylo možné uplatnit odložení implementace do roku 2007 (Česká Komise pro cenné papíry však vyžadovala od českých podniků registrovaných na BCPP již od roku 2002, aby jí předkládaly účetní výkazy vyhotovené nikoli na bázi českých účetních předpisů, ale na bázi IAS/IFRS).

V případě konsolidující účetní jednotky, která neemituje cenné papíry na regulovaném trhu cenných papírů, vzniká možnost volby. Tyto jednotky si mohou zvolit, zda sestaví konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy podle IFRS či podle českých účetních předpisů.

Pokud je společnost povinna zveřejnit své účetní závěrky sestavené podle IFRS nejpozději za rok 2005, znamená to podle standardu IFRS 1 povinnost sestavit zahajovací rozvahu podle IFRS z důvodů srovnatelnosti údajů již k 1. lednu 2004 (pokud by byly v roce 2005 vyžadovány srovnatelné údaje za dvě předcházející účetní období, musí jednotka tuto rozvahu sestavit již k 1. lednu 2003).

²⁶ *IFRS do kapsy, Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví* [online]. c2006 [cit. 2008-01-20]. Dostupné z: <www.iasplus.com/dttpubs/2005pocketczech.pdf>. s. 20

3.9 Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky

Malé a střední podniky (*Small and Medium Entities - SME*), které působí v členských zemích Evropské unie, jsou po právu považovány za klíčové faktory ekonomického růstu v Evropských společenstvích. Vzhledem k jejich specifickým potřebám ale pro ně nejsou „plné IFRS“ vhodné a proto se Rada IASB začala v červnu 2004 intenzivně zabývat problematikou standardů pro tyto podniky.

Jak uvádí Bohušová a Nerudová (2006), existují zejména tyto skutečnosti, které by měly být při výběru optimálního způsobu řešení harmonizace účetnictví pro SME respektovány:

- Potřeby uživatelů informací účetních závěrek SME
- Diferencovaný přístup k jednotlivým typům SME
- Náklady a přínosy spojené se zavedením standardů pro SME
- Přístupy k oceňování
- Vazba na daňovou soustavu
- Možnost bezproblémového přechodu na IFRS a naopak²⁷

Po některých komplikacích a zpoždění, které celý projekt nabral, byl v únoru 2007 zveřejněn první návrh standardu, který je rozdělen do 38 kapitol. Tyto mimo jiné vymezují rozsah standardu, obecná pravidla pro zveřejnění účetní závěrky, rozvahu a výsledovku, výkaz změn vlastního kapitálu a peněžních toků, přílohu účetní závěrky, účetní pravidla, přechod na IFRS pro SME atd. V návrhu je obsažena i ilustrativní účetní závěrka sestavená v souladu s tímto standardem.

Koncept standardu naznačil zejména tyto oblasti, kde se bude IFRS pro SME od plného IFRS odlišovat:

- Daně ze zisku – odložená daň. Ta podle návrhu vzniká i z časových rozdílů mezi účetním a daňovým uznáním výnosů a nákladů.
- Oceňování finančních aktiv a závazků je možné v amortizovaných pořizovacích nákladech nebo reálnou hodnotou přes výkaz zisku a ztráty.

²⁷ BOHUŠOVÁ, H., Nerudová, D.: *Harmonizace účetnictví a daní pro SME* [online]. c2006 [cit. 2008-01-07]. Dostupné z: < <http://www.kdpcr.cz/article.asp?nArticleID=2222&nLanguageID=1>>.

- Investice v přidružených podnicích a spoluovládaných jednotkách podnik vykáže podle modelu pořizovací ceny, ekvivalenční metodou nebo jako investice přeceňované na reálnou hodnotu přes výkaz zisku a ztráty.
- Snížení hodnoty nefinančních aktiv – jeden standard pro zásoby, nehmotná aktiva a investice do nemovitostí podle modelu pořizovací ceny.
- Bude také možné sestavit tzv. kombinovanou účetní závěrku dvou či více podniků, které jsou pod kontrolou jednoho investora.²⁸

IFRS pro SME mají být dle konceptu určeny podnikům, které nepředkládají účetní závěrku regulačnímu orgánu, nespravují aktiva široké skupině klientů a zveřejňují účetní závěrku externím uživatelům. Konečné rozhodnutí, kterých účetních jednotek se aplikace IFRS pro SME bude týkat, zůstane na národních legislativách.

V současné době probíhají četné diskuze na téma dopady aplikace standardů v praxi. V Červnu 2007 spustila Rada IASB komplexní program průzkumů, které by měly identifikovat zejména ty aspekty návrhu, které budou vyžadovat přehodnocení. Problematické se doposud jeví tyto oblasti:

- Podniky, kterých by se měly zjednodušené standardy týkat
- Administrativní, odborná a finanční náročnost na zavedení IFRS pro SME – zejména pro malé podniky
- Přístup Evropské komise

Jak vyplynulo z diskuze na schůzi Rady IASB v září 2007, čeká v současné době Rada IASB na připomínkové dopisy společností účastnících se průzkumu, další vývoj je proto možné očekávat v průběhu roku 2008.²⁹

²⁸ *Zpravodaj. Svaz účetních – základní organizace Brno, č. 5-6/2007. Brno.*

²⁹ *IASB Agenda Project - IFRS for Small and Medium-sized Entities* [online]. c2007 [cit. 2008-01-26]. Dostupné z: <<http://www.iasplus.com/agenda/sme.htm>>.

4 Pojem harmonizace výkaznictví v kontextu Evropské unie

Za jeden z nejvýraznějších rysů vývoje světové ekonomiky dnes bývá označována mezinárodní integrace, která se tak velmi výrazně projevuje i na Evropském kontinentu. Členské státy Evropské unie sjednotily kapitálové trhy (a samozřejmě nejen ty) do obrovského funkčního celku, který umožňuje investorům a poskytovatelům kapitálu alokovat jejich prostředky do takových národních trhů, které budou vlastníkům kapitálu přinášet největší zhodnocení jejich investic. Nadnárodní společnosti, jakožto největší investoři, ale i další subjekty, tak způsobují, že přes pomyslné hranice států proudí stále větší objemy kapitálu.

K tomu, aby byla alokace co nejefektivnější, potřebují účastníci kapitálového trhu srozumitelné, významné, spolehlivé a srovnatelné informace. Tyto pak, v podobě účetních výkazů, podávají věrný obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku a usnadňují investorovi rozhodování. Společně s vývojem integrace tak roste i význam informací a účetní závěrky podniků, které jsou jejich nositeli, musí splňovat stále náročnější požadavky.

Pro to, aby bylo možné tyto požadavky na účetní výkazy splnit, dochází k sblížování účetních zásad a postupů používaných v různých státech Evropské unie, jehož cílem je účetní závěrka sestavená jednotným způsobem. Takový účetní výkaz pak zajišťuje investorům lépe porovnat finanční výsledky společností, vykazujícím společností zisků a klientely z celé EU a orgánům dohledu zvyšování kvality a efektivitu práce.

První snahy o sblížování účetních systémů v rámci Evropy, které jsou označovány jako harmonizace, probíhaly prostřednictvím Direktiv (směrnic) EU. „*Harmonizace, je proces zvyšování kompatibility účetnictví tím, že jsou stanoveny hranice jeho variability. Používá se většinou v souvislosti s Evropskou unií.*“³⁰ Vzhledem k jisté rigiditě Směrnic EU, ale například i tomu, že členské státy se nedokázaly na mnoha otázkách týkajících se sblížování účetních systémů dohodnout, byly Směrnice EU záhy doplněny o Mezinárodní účetní standardy, reprezentující celosvětovou harmonizaci, resp. standardizaci, k níž vývoj světové ekonomiky nezadržitelně spěje. Zatímco harmonizace bývá spojována s Evropou, pojem standardizace představuje spíše vazbu na Radu IASB. Standardizace je potom charakterizována jako proces, kdy státy užívají při účtování a vykazování stejných nebo velice podobných účetních principů. Vzhledem k tomu, že pojmy harmonizace a standardizace jsou

³⁰ BEBBINGTON, J., SONG, E.: *The Adoption of IFRS in the EU* [online]. c2005 [cit. 2008-02-05]. Dostupné z: <www.europe.canterbury.ac.nz/research/pdf/finance_nz_prelim_report.pdf>. s. 4

často zaměňovány, a jejich význam je velmi podobný, bude v dalším textu používáno převážně označení harmonizace.

„Ve stále větší míře přejímáme do našeho účetnictví doporučení a postupy, které jsou obsaženy v Mezinárodních účetních standardech. Je tomu tak proto, že nemůžeme ignorovat vývoj usilující o celosvětovou harmonizaci a že nás k tomu Evropská unie vyzývá.“³¹

Mezinárodní účetní standardy tak nezabezpečují jednotnou základnu účetního výkaznictví pouze pro potřeby členských států Evropské unie, ale představují tzv. světový koncept finančního účetnictví. Postupující globalizace totiž klade stále větší požadavky na smazání rozdílů mezi účetními systémy uznávanými světovým kapitálovým trhem a vytvoření jednotného světového účetnictví.

Předseda Rady pro mezinárodní účetní standardy, Sir David Tweede, ve svém Projevu před Hospodářským a měnovým výborem Evropského parlamentu, poukázal na rostoucí význam jednotné světové koncepce výkaznictví. *„Společný jednotný finanční jazyk umožní investorům lépe porovnat finanční výsledky společností působících v odlišných jurisdikcích a poskytne více příležitostí k investování a diverzifikaci. Odstranění hlavních investičních rizik – obava, že nuance různých národních účetních schémat nebyly plně pochopeny - by mělo snížit náklady na kapitál, otevřít nové možnosti diverzifikace a zvýšit návratnost investic. Tento cíl hraje důležitou úlohu zejména v době, kdy společnosti, státy a jednotlivci stále více závisejí na kapitálových trzích, aby mohli svým zaměstnancům zajistit bezpečný důchod.“³²*

Jakkoliv je vytvoření takového systému světového účetnictví daleko a jakkoliv jsou regulace a harmonizace kontinuální, neustále probíhající a měnící se procesy, představují IAS/IFRS společně s US GAAP (viz níže) ucelené soubory nadnárodně uznávaných koncepcí, zásad a řešení, které tvoří základ budoucího vývoje účetnictví po celém světě. Ve spojení s tím faktem, že Evropská komise doporučuje členským státům používání IFRS v co největším rozsahu, ale také z toho pohledu, že dochází k výraznému sblížení i mezi samotnými IAS/IFRS a US GAAP, jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví aktuálním tématem, kterému je nutné věnovat pozornost.

³¹ KOVANICOVÁ, D.: *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 8. vyd. Praha: Bova polygon, 2003. ISBN 80-7273-084-3. s. 126

³² *IFRS do kapsy, Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví* [online]. c2006 [cit. 2008-01-20]. Dostupné z: <www.iasplus.com/dttdpubs/2005pocketczech.pdf>. s. 5

4.1 Historický vývoj harmonizace výkaznictví

Regulace účetnictví evropských států byla zabezpečována rozličnými způsoby, které se odvíjely od ekonomického prostředí, tradic, zvyklostí, politické situace, legislativy apod. Pro kontinentální Evropu byla typická tzv. regulace po linii běžného účetnictví, ve které dochází k usměrňování zobrazení jednotlivých ekonomických jevů a formální úpravě účetních výkazů. Takovou regulaci zabezpečuje stát prostřednictvím zákona, což představuje zároveň jednou z největších slabin tohoto usměrňování. Každá změna předpisů musí totiž projít zdlouhavým procesem a celý systém je tak nepružný.

Z důvodů sílící globalizace, přinášející tlak kapitálového trhu je však tento typ regulace pomalu nahrazován usměrňováním po linii účetního výkaznictví (tolik typickým pro anglosaské země), které vychází z požadavků vlastníků podniků, manažerů firem i řady externích uživatelů. Účetnictví je v těchto případech usměrňováno na bázi účetních standardů.

V následujícím textu je tak uveden vývoj harmonizace účetních systémů členských států Evropské unie prostřednictvím začlenění Direktiv (Směrnic) EU, stejně jako historie a zavádění Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Závěrem je zmíněn i proces sbližování Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a obecně uznávaných účetních principů používaných v USA, který je dnes významným činitelem ovlivňujícím světové snahy o sjednocení výkaznictví.

4.1.1 Vývoj harmonizace výkaznictví - Direktivy Evropské unie

Historie sjednocení finančního účetnictví, daňového systému a právních norem o kapitálových společnostech v Evropě započala v roce 1957, kdy byla podepsána smlouva o založení Evropského hospodářského společenství. Tato položila právní základ harmonizace. Legislativa členských států je dle této smlouvy přizpůsobována směrnicemi, které jsou zabudovány do jednotlivých národních úprav.

První fáze sbližování finančního účetnictví a výkaznictví v EU započala v druhé polovině 70. let vydáním Směrnic ES o účetnictví, které tvoří tzv. kodex účetní legislativy Evropské unie. První z nich je **Čtvrtá direktiva** z roku 1978, která je výchozím základem harmonizace účetních postupů v rámci EU. Jejím cílem je sblížit účetní systémy členských a přidružených států a zajistit srovnatelnost účetních výkazů. Směrnice proto upravuje formu účetních výkazů, obsah jednotlivých položek, oceňovací báze, požadavky na zveřejňování účetních výkazů atp.

Základem Čtvrté směrnice, která se zaměřuje na harmonizaci ročních účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností, jsou všeobecně uznávané účetní zásady, zde označované jako obecné principy (*general principles*), které tvoří ideový základ účetních výkazů. Dalším významným prvkem je tzv. právo volby, které umožňuje státům při zabudování směrnice do národních legislativ respektovat národní specifika. Vzhledem k odlišnosti anglosaské koncepce a koncepce kontinentální Evropy, a neochotě členských států ustoupit při debatách o jednotném řešení, musí čtvrtá směrnice obsahovat velký počet variantních řešení (celkem 40), z kterých si mohou vybírat buď členské státy nebo přímo podniky. Právem volby se tak upravuje stupeň závaznosti, která má být zachována.

Sedmá direktiva vydaná v roce 1983 upravuje účetní výkazy celého seskupení podniků (koncern, holding apod.). Stanovuje povinnost sestavovat konsolidované účetní výkazy, tedy výkazy za jednotlivé podniky v seskupení a za celé seskupení. V rámci této směrnice je ponechán menší prostor pro právo volby, a to zejména z toho důvodu, že konsolidace zasahuje nadnárodní společnosti, které mají pobočky po celém světě.

Schvalování osob, odpovědných za audit účetních výkazů, se týká **Osmá direktiva** z roku 1984. Vzhledem k značně odlišným úpravám jednotlivých členských států sjednocuje směrnice požadavky na auditory. Cílem je, aby auditor mohl vykonávat činnost v celé unii bez ohledu na to, ve kterém státě EU získal oprávnění.

Později se ukázalo, že direktivy jsou těžkopádným a pomalým nástrojem pro budoucí harmonizaci. V druhé fázi, nazvané Evropskou komisí novou strategií účetnictví, proto vzniká nová koncepce účetní harmonizace – harmonizace prostřednictvím Mezinárodních účetních standardů (IAS).

V polovině roku 2000 vyhláší Evropská komise strategii účetního výkaznictví EU: jak postupovat dál, která navrhuje, aby korporace EU s veřejně obchodovatelnými cennými papíry sestavovaly své konsolidované účetní výkazy v souladu s IAS. V roce 2002 se návrh přeměnil v nařízení 1606/2002 Evropského parlamentu o využívání IAS, které všem podnikům registrovaným na kapitálových trzích EU ukládá povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, a to nejpozději k 1.1.2005. Členským státům je navíc umožněno a také doporučeno toto nařízení aplikovat i na účetní závěrky podniků, neregistrovaných na burzách cenných papírů a podniků sestavujících individuální účetní závěrku.

Završení dosavadního harmonizačního procesu představuje Směrnice 2003/51/ES, která zajišťuje srovnatelnost účetních informací v účetních závěrkách provedených podle IAS

a závěrkách sestavených podle Směrnic ES, která nebyla dříve vyřešena. To představuje podstatný pokrok sjednocení výkaznictví, protože dochází nejen k zajištění srovnatelnosti, ale i k nepřímému promítání zásad IAS do účetnictví všech účetních jednotek.

4.1.2 Vývoj harmonizace výkaznictví - standardy IAS/IFRS

Jak již bylo zmíněno dříve, v roce 1973 byla založena instituce s názvem Výbor pro mezinárodní účetní standardy, s cílem vypracovat úplný soubor Mezinárodních účetních standardů a sladit obsah položek účetních výkazů na celosvětové úrovni. I přes vznikající spolupráci Výboru a Evropské unie, byly harmonizační snahy v 90. letech poměrně vlažné a konzervativní.

Zlomovým okamžikem byl rok 2000, kdy celosvětová instituce sdružující Komise pro burzy cenných papírů (IOSCO) doporučila Mezinárodní účetní standardy světovým burzám k přijetí. Tímto bylo uznáno, že ISA splňují požadavky světových kapitálových trhů, a že účetní závěrky společností, kótovaných na těchto burzách, mohou být vypracovány podle těchto standardů. V polovině roku 2000 vydává Evropská komise dokument „*EU Financial Reporting Strategy: the Way Forward*“, obsahující návrhy a doporučení, které znamenaly významný obrat.

Spolupráce orgánů Evropské unie a Rady pro Mezinárodní účetní standardy následně vyústila v roce 2002 v přijetí Účetní směrnice, podle které mají všechny kótované společnosti Evropské unie povinnost dodržovat při sestavování konsolidovaných účetních závěrek Mezinárodní standardy finančního výkaznictví. Současně vyzvala Rada EU všechny členské země k co nejširší možné aplikaci mezinárodních účetních standardů do národních úprav účetnictví a doporučila novelizaci čtvrté a sedmé evropské účetní směrnice.

Kovanicová (2005) uvádí, proč dala Evropská komise přednost tehdejšímu Mezinárodním účetním standardům před US GAAP: „*IAS byly od počátku vyvíjeny nikoliv jako národní, ale jako světové standardy, a to na bázi široké mezinárodní spolupráce IASC se světovou odbornou veřejností. Jsou to tudíž vysoce kultivovaná účetní pravidla, jež jsou do značné míry v souladu se směrnicemi Evropské unie.*“³³

Dalšími uváděnými důvody, které způsobily přijetí IAS namísto US GAAP, byly zejména tyto skutečnosti: US GAAP je tvořen výhradně pro prostředí USA a společnosti

³³ KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví, světový koncept, IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Bova polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7. s. 25

uplatňující US GAAP jsou pod dohledem americké Komise pro cenné papíry, což by znamenalo výhodu pro americké zájmy v Evropě.

4.1.3 Vývoj sblížení IFRS a US GAAP

Ze stejných důvodů, z kterých se vyvíjela spolupráce v oblasti sblížení účetních výkazů mezi Evropskou komisí (potažmo EU) a Radou IASB (potažmo Výborem IASC), reprezentující harmonizaci výkaznictví v rámci Evropské unie, docházelo také k debatám mezi Evropou a USA o celosvětovém sblížení systémů účetního výkaznictví.

Spolupráce institucí vydávajících standardy IAS a principy US GAAP začala v roce 1996, kdy Americká komise pro cenné papíry SEC oznámila podporu Výboru IASC při návrhu účetních standardů, které by mohly být použity při sestavování účetních závěrek pro účely kotace cenných papírů na mezinárodních trzích.

V roce 2002 je potom Radou IASB a Radou pro standardy finančního účetnictví (*Financial Accounting Standards Board FASB*) vydána společná konvergenční smlouva, označovaná také jako „*Dohoda z Norwalku*“, v níž se obě strany zavázaly zajistit úplnou kompatibilitu svých stávajících standardů účetního výkaznictví, zkoordinovat své budoucí pracovní programy a zajistit kompatibilitu standardů i v budoucnu.

Následně je v roce 2005 vytvořen časový plán americké Komise pro cenné papíry na zrušení rozdílů mezi IFRS a US GAAP. Podle něj zahraniční registrované subjekty v USA, které sestavují své účetní závěrky dle standardů IFRS, nebudou muset nejpozději do roku 2009 odsouhlasit výnosy a čistá aktiva na hodnoty podle účetních postupů US GAAP.

V únoru 2006 vydávají rady IASB a FASB tzv. „*cestovní mapu*“, která popisuje krátkodobé a dlouhodobé projekty týkající se sblížení účetních standardů.

„*U projektů označených jako krátkodobé je do roku 2008 cílem formulovat závěr týkající se otázky, zda by měly být zásadní odlišnosti v několika vybraných oblastech eliminovány prostřednictvím jednoho či více krátkodobých projektů spojených s přípravou standardů, a pokud ano, dokončit či z valné části dokončit práce v těchto oblastech.*“³⁴

Cílem dlouhodobých projektů je potom dosáhnout významného pokroku v oblastech podnikových kombinací, koncepčního rámce, zveřejňování účetní závěrky, účtování výnosů, leasingů a dalších.

³⁴ *IFRS do kapsy 2007, Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví* [online]. c2007 [cit. 2007-12-27]. Dostupné z: <www.iasplus.com/dttpubs/2007pocketczech.pdf>. s. 23

Nyní ale postupy Rady IASB při sbližování standardů IFRS a principů US GAAP čelí kritice z řad světových účetních specialistů. Jak uvádí Wild (2007), krátkodobé závazky, které pro Radu IASB vyplývají z Cestovní mapy pro sbližování s US GAAP a ze související Konvergenční smlouvy rad IASB a FASB, mají totiž v současné době spíše nepříznivý vliv na dříve velice stabilní základní zásady koncepčního rámce. „*Výstupem sbližování či sjednocování by mělo vždy být to nejlepší možné řešení a rada musí za všech okolností prakticky dokazovat, že existují nevyvratitelné důkazy o tom, že zvolený přístup představuje to nejlepší řešení. Názorným příkladem toho, jak se rada nedovedla s touto povinností vypořádat, je zrušení možnosti účtovat veškeré výpůjční náklady do nákladů. V této souvislosti neproběhla prakticky žádná konstruktivní debata a osoby připomínající zveřejněný návrh vznesly ostré protesty, přesto rada své návrhy přijala - aby splnila své závazky vyplývající z Cestovní mapy. Je jasné, že Konvergenční smlouva je velmi vlivným plánovacím dokumentem – o kterém se nevedla žádná veřejná debata.*“³⁵

³⁵ IFRS do kapsy 2007, Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví [online]. c2007 [cit. 2007-12-27]. Dostupné z: <www.iasplus.com/dttpubs/2007pocketczech.pdf>. s. 4

4.2 Přínosy harmonizace výkaznictví

Na otázku proč sjednotit národní účetní systémy v jeden celek, a co k tomu představitelé Evropy (a celého světa) vede, bylo v průběhu dosavadního textu odpovězeno již mnohokrát. V následující části práce jsou shrnuty nejpodstatnější důvody a přínosy harmonizačního procesu, které ovlivňují zavádění IFRS i v rámci České republiky.

„Hlavním důvodem přechodu na standardy IFRS je snaha vybudovat v EU jednotný trh finančních služeb. Evropská komise chápe změnu standardů na IFRS jako prostředek k zajištění transparentnosti firemních účtů v Evropské unii, a tím ke zvýšení efektivity trhu, snížení nákladů na získávání kapitálu a odstraňování překážek v mezinárodním obchodě.“³⁶

Účetní závěrka podniku, vytvořená pomocí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve všech evropských státech stejným způsobem a na základě stejných principů, představuje přínos v prvé řadě pro investory a poskytovatele kapitálu. K tomu, aby investor mohl maximálně využít svoje volné prostředky, musí být schopen porovnat finanční pozici a výkonnost podniků, tedy alternativ, které pro svoji budoucí investici zvažuje. V dobách významně odlišných systémů účetního výkaznictví toto však znamenalo vysoké nároky na znalosti investora, který pokud chtěl vyvodit správné rozhodnutí, musel být schopen porozumět rozdílům v národních úpravách účtování. *„Čím kvalitnější informace jednotka předloží, tím uceleněji ji budou vnímat analytici – budou schopni rozpoznat skutečnou hodnotu společnosti, což ovlivní cenu akcií společnosti.“³⁷*

Jednotný systém výkaznictví zajišťující srovnatelnost evropských účetních závěrek eliminuje současné nedorozumění týkající se spolehlivosti zahraničních finančních výkazů a v mnohém tak usnadní „orientaci“ při investičním rozhodování. Investor také získá možnost alokovat svoje prostředky i do zemí, které mu dříve (z důvodů např. odlišných účetních principů) zůstávaly uzavřeny.

Harmonizace evropského výkaznictví ale samozřejmě zkvalitní práci i auditorům, pomůže při snížení nejasností, které plynou z potřeby pochopit různé způsoby výkaznictví a usnadní práci regulatorním orgánům. V současné bankovní praxi sestavuje většina bank

³⁶ *Implementace IFRS v České republice* [online]. c2005 [cit. 2008-01-29]. Dostupné z: <www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/IFRS%20Implementation%20in%20the%20Czech%20Republic%20CZE.pdf>. s. 3

³⁷ *Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?* [online]. c2004 [cit. 2007-12-27]. Dostupné z: <www.pwc.com/cz/cze/ins-sol/publ/index.html>. s. 6

konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS, protože to tak vyžadují zahraniční akcionáři, korespondenční banky a ratingové agentury. Velmi významným argumentem je i fakt, že jednotná účetní pravidla jsou bezpodmínečně nutná pro vytvoření hospodářského prostoru.

Uznávaný severoamerický výzkumník, profesor Haim Falk, formuloval základní argumenty hovořící pro světovou harmonizaci účetního výkaznictví:

- *„Sladění specifických zájmů manažerů odpovědných za finanční výkazy s potřebami uživatelů finančních informací. Není samozřejmostí, že tržní síly sladí tyto rozdílné zájmy a že „neviditelná ruka“ povzbudí kvalitu výkaznictví.*
- *Druhý argument je založen na omezení kapacity příjemců finančních informací z hlediska jejich správné interpretace. Lze předpokládat, že se zvyšujícím se stupněm standardizace účetních výkazů se bude usnadňovat jejich použití a že selepší kvalita rozhodnutí na nich založených.*
- *Třetí argument se týká nerozhodnosti celého procesu finančního výkaznictví a účetní profese. Například, jak se mohou dvě velice podobné firmy ve stejném odvětví řídit rozdílnými účetními pravidly a pravidly výkaznictví a prezentovat naprosto rozdílné hodnoty v účetních výkazech. Jak může společnost s veřejně obchodovatelnými akciemi získat od svých auditorů zprávu o dokonalém finančním zdraví ke konci roku a vyhlásit úpadek o šest měsíců později? Plná harmonizace by eliminovala rozdíly a zároveň zvýšila důvěryhodnost finančních výkazů.“³⁸*

Jak uvádí Černý, Kroupová a Vašek (2006), velikým plusem standardů IAS/IFRS jsou rozsáhlé požadavky na zveřejňování, kdy v příloze k účetním výkazům musí společnost detailně popsat nejen jednotlivé položky účetních výkazů, nýbrž i jejich smysl, riziko a všechny informace, jejichž neuvedením by mohlo být uživateli znesnadněno přijímat ekonomická rozhodnutí přijímaná na základě účetní závěrky.³⁹

Je tak poukazováno na fakt, že v podmínkách ČR jsme se doposud setkávali s celou řadou situací, kdy položky byly vykázány, vypočteny a zaúčtovány metodikou, která byla vhodná z pohledu podniku nebo pohledu státu a jeho daňové politiky, nicméně nevhodná z pohledu věrného zachycení skutečnosti. Právě ono *fair view* Mezinárodních standardů účetního výkaznictví potom přináší vyšší kvalitu vypovídací schopnosti účetních závěrek, protože ho nelze vykládat jako jediné správné zobrazení reality, ale spíše jako snahu

³⁸ JÍLEK, M.: *Mezinárodní harmonizace a standardizace účetnictví* [online]. c2001 [cit. 2008-01-07]. Dostupné z: <www.agris.cz/etc/textforwarder.php?iType=2&iId=125793&PHPSESSID=d8>.

³⁹ ČERNÝ, M., KROUPOVÁ, L., VAŠEK, L.: *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: VOX, 2006. ISBN 80-86324-44-3. s. 4

informovat uživatele tak, aby nebyl uveden v omyl a mohl si udělat na finanční pozici a výkonnosti podniku správný názor – a na tento fakt je v současných ekonomických podmínkách kladen důraz.

4.2.1 Přínosy harmonizace výkaznictví – pohled účetní jednotky

Přechodem na IFRS přijímá podnik globální jazyk účetního výkaznictví, díky němuž se společnost stává srozumitelným subjektem globálního trhu. Mnohým organizacím pomohl přechod na IFRS vstoupit na světové kapitálové trhy, snížit náklady a stát se plnohodnotným účastníkem mezinárodního trhu.⁴⁰

Pozitiva mezinárodního přístupu ve vztahu k finančnímu výkaznictví v podobě volného pohybu mezinárodního kapitálu, vyšší kvality a srovnatelnosti účetních závěrek a kvalitnější báze pro investiční rozhodnutí, uváděné výše, se vztahují zejména na investory v podobě nadnárodních společností. Ty potom na základě kvalitních a srovnatelných účetních výkazů rozhodují o efektivní alokaci svého kapitálu. Aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ale přináší účetním jednotám i další výhody.

Mezi ty nejvýraznější patří výroční zpráva sestavená dle IFRS. Černý, Kroupová a Vašek (2006), uvádějí tři základní motivy, které dle jejich praktických zkušeností vedou střední a velké podniky k vypracování výroční zprávy v souladu s IAS/IFRS:

- Získání přístupu na atraktivní zahraniční finanční a kapitálové trhy.
- Tlak ze strany zahraničních zákazníků, kteří požadují zveřejňování výročních zpráv v souladu s IAS/IFRS.
- Tlak ze strany majitelů podniků, kteří mají při hledání vhodných zahraničních investorů zájem o kvalitní a srovnatelné informace.⁴¹

Přínosy plynoucí rozličným uživatelům účetních informací, ale zejména podnikům z transformace finančního výkaznictví na mezinárodní účetní standardy prokázala i studie s názvem *IFRS - The European investors view*, kterou provedla společnost PricewaterhouseCoopers ve spolupráci s agenturou Ipsos MORI. Výzkum se zabýval vlivem IFRS na to, jak investiční manažeři evropských zemí vnímají společnosti, a provádějí svá investiční rozhodnutí.

⁴⁰ *Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?* [online]. c2004 [cit. 2007-12-27]. Dostupné z: <www.pwc.com/cz/cze/ins-sol/publ/index.html>. s. 7

⁴¹ ČERNÝ, M., KROUPOVÁ, L., VAŠEK, L.: *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: VOX, 2006. ISBN 80-86324-44-3. s. 4

Dle výzkumu oceňují investiční manažeři snahu společností vykazovat své informace podle IFRS i zpětnou vazbu, kterou z nich získají. Jednaosmdesát procent dotázaných uvedlo, že na základě IFRS efektivně zvládly řízení týmů a 79 % označilo informace zjištěné podle IFRS za užitečné. Tři čtvrtiny respondentů věří, že jim Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pomohly odhalit finanční rizika, která by určitou společností mohla potkat. Podle dvou třetin dotázaných poskytují zjištěná data přesný obraz operačních rizik

Jak v reakci na výsledky výzkumu uvedl Kříž (2006), viceprezident Evropské federace účetních zodpovědným za oblast financí, význam IFRS bude stejně přínosný i pro investory v České republice.⁴²

Další zajímavou skutečností je fakt, že podniky, sestavující konsolidovanou účetní závěrku podle jednotných principů, které jsou uznávány evropskými a světovými burzami, mají vyšší šanci získat zdroje a klienty z Evropské unie. Jednotný účetní jazyk totiž smazává rozdíly národních systémů a přináší jistotu a transparentnost výkazů.

Vykazovat dle IFRS znamená pro jednotku respektovat vývojové trendy světového účetního výkaznictví, což může znamenat budoucí konkurenční výhodu, například v podobě úspor prostředků dříve vynakládaných na konsolidaci rozdílných finančních informací v případech, kdy je zapotřebí více výkazů k naplnění různé národní legislativy atp.

„Přínosy jednotky z transformace finančního výkaznictví na vykazování dle IFRS mají většinou obecnou povahu a je tak problém, je konkrétně vyčíslit a porovnat je s náklady přechodu. Pro měření se využívají náhradní veličiny, nejčastěji počet uživatelů účetní závěrky. Lze předpokládat, že čím více uživatelů účetní závěrky mají, je přínos plynoucí těmto uživatelům přímo úměrný podrobnosti zveřejněných údajů. Tento je potom čerpán samotnou společností (ale i subjekty mající o společnost zájem apod.). Jako nelepší případ výše uvedeného slouží to, že společnosti plyne užitek z toho, že sestaví účetní závěrku srovnatelnou s účetními závěrkami kótovaných společností.“⁴³

⁴² FINANCNIMANAGEMENT.CZ. *IFRS ovlivňují investiční rozhodnutí* [online]. c2006 [cit. 2008-01-24]. Dostupné z: <http://managerweb.ihned.cz/c3-18078340-T00000_d-ifrs-ovlivnuji-investicni-rozhodnuti>.

⁴³ *Srovnávací studie o stavu aplikace IFRS u nekótovaných společností v šesti evropských státech* [online]. c2005 [cit. 2008-01-17]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Comparative_study_CZ.pdf>. s. 7

4.3 Překážky harmonizace

Zásadní změna národního systému účetního výkaznictví představuje náročnou výzvu. Aplikovat IFRS v České republice (ale i v ostatních evropských státech) znamená nejen přejít na účetní předpisy definované jiným způsobem a na základě jiných koncepcí, ale například i plně připravit na tuto změnu v současné době nevyhovující informační systémy společností. V následujícím textu budou zmíněny hlavní negativa a překážky přechodu.

Podle Zprávy Světové banky o dodržování standardů a souborů předpisů v oblasti účetnictví a auditů v České republice, která identifikuje silné a slabé stránky účetního a auditorského prostředí, existují zejména tyto problematické oblasti, zabraňující plnému přechodu:

- **Legislativní rámec** - Ze znění zákonných předpisů vyplývá, že skutečnou prioritou České republiky je spíše soulad se směrnicemi EU než přijetí IAS. Direktivy EU a standardy ISA/IFRS si však v české praxi často neodpovídají. Další problém představuje osvobození z konsolidace stanovené sekundární legislativou. To má neblahý vliv zejména na transparentnost finančního výkaznictví českých podnikatelských seskupení.
- **Auditorská profese** – Nejsou ustanoveny strany, které by mohly po auditorech vymáhat náhradu škody z porušení povinností. V zákoně o auditorech chybí popis informační povinnosti auditorů k českým regulačním orgánům. Neexistuje jasný vztah mezi Trestním řádem a zákonem o auditorech. Mezi další problémové oblasti patří odborné vzdělávání, školení, vydávání a dodržování účetních a auditorských standardů.
- **Účetní standardy** – Existence významných rozdílů mezi českými a Mezinárodními účetními standardy, zejména v oblastech změn ve strategii účtování, nehmotného majetku, finančního leasingu a dalších. Nesoulad v oblasti soukromého podnikání, specifické rozdíly mezi českými účetními standardy a IAS v rámci účetních zásad aplikovaných na bankovní instituce a pojišťovny a další.
- **Auditorské standardy** - Zákon o auditorech neodpovídá všem ustanovením doporučení Evropské komise. Některé zásady ISA navíc nemají ekvivalent mezi českými standardy. Obecně není chápán účel auditu, což vede k problémům při získávání podkladů pro audit, stejně jako funkce auditu. Klienti často očekávají, že jim účetní závěrky podle IAS vypracuje auditor.

Zmíněné problematické oblasti je nutné dále doplnit požadavky na systém vzdělávání. „Dle prováděných studií jsou totiž často znalosti účetních a finančních oddělení společností v oblasti IFRS značně omezené, a to dokonce i u společností, které již podle IFRS sestavují účetní závěrku. Potřebné změny se tak týkají jak profesního rozvoje stávajících účetních odborníků, tak také školského vzdělávacího systému.“⁴⁴ Je nutné vyřešit problematiku vymahatelnosti mezinárodních standardů. Regulátor prakticky nemůže zavést požadavek na sestavování závěrek dle ISA/IFRS bez toho, aniž by měl k dispozici nástroje k vymáhání tohoto požadavku atd.

Z těchto důvodů zpracovává Ministerstvo financí ČR dle doporučení Evropské komise a Světové banky projekt rozvoje účetnictví a auditu v České republice, který by má za úkol překážky zabudování IFRS do národní úpravy odstranit.

Mimoto však existují také názory, které ustanovení mezinárodních standardů přímo odmítají, jako příliš jednoduché řešení pro příliš komplexní problém. Tímto způsobem argumentoval svůj odmítavý postoj akademik Irving Fantl a identifikoval tři bariéry v cestě k mezinárodní standardizaci účetnictví v průmyslových zemích:

- „Rozdíly v národních východiscích a tradicích
- Rozdíly v potřebách rozdílných ekonomických prostředí
- Výzva standardizace vzhledem k národní suverenitě“⁴⁵

V dalších případech negativních postojů bývá úspěšná harmonizace mezinárodních účetních standardů označována za nepravděpodobnou s vysvětlením, že existuje příliš mnoho rozdílných národních skupin, které mají zájem o zachování jejich vlastních účetních postupů, vyvinutých na základě velice rozdílných pohledů a historie. Mezinárodní standardy bývají označovány za příliš investorsky orientované, což zapříčiňuje problémy při jejich využití jako primárního zdroje pro stanovení daňového základu. Dalším argumentem je názor, že dobře vyvinutý globální kapitálový trh se vyvinul i bez existence mezinárodních standardů a neexistuje viditelná potřeba podporovat jeho další růst.

⁴⁴ Průzkum některých aspektů dopadu zavedení IFRS v českých nekotovaných společnostech [online]. c2005 [cit. 2008-01-21]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Field_Testing_CZ.pdf>. s. 4

⁴⁵ JÍLEK, M.: *Mezinárodní harmonizace a standardizace účetnictví* [online]. c2001 [cit. 2008-01-07]. Dostupné z: <www.agris.cz/etc/textforwarder.php?iType=2&iId=125793&PHPSESSID=d8>. s. 2

4.3.1 Překážky harmonizace – pohled účetní jednotky

Z pohledu účetní jednotky je rozhodující, jakým způsobem budou náklady spojené s přechodem výkaznictví kompenzovány přínosy, plynoucí z tohoto přechodu. V rámci Průzkumu některých aspektů dopadu zavedení IFRS v českých nekótovaných společnostech, jehož zadavatelem bylo Ministerstvo financí ČR, zmínili dotazované společnosti dopady, související s přechodem na IFRS.

- Nutnost zvýšení investic do školení zaměstnanců
- Přijetí specialistů na IFRS
- Zvýšení nákladů na informační zdroje
- Nutnost reorganizace interních procesů⁴⁶

Nehledě na tyto dopady navíc existují významné rozdíly v přínosech přechodu vzhledem k specifikám odvětví a velikosti podniku. Malé a střední podniky (podniky bez zvýšeného veřejného zájmu – *Non-publicly accountable entities*) kladou větší důraz na hospodárné správcovství majetku a výdělečnou schopnost, než na rozvahový pohled na společnost, ke kterému směřují IFRS.

Podniky je také jednoznačně odmítána trojí evidence (IFRS, česká účetní, česká daňová), která bývá v případě přetrvávání označována za jednu z největších překážek pro akceptování IFRS. Účetní jednotka, implementující standardy IFRS, vycházejí při výpočtu daňového základu z účetního hospodářského výsledku podle IFRS, avšak české účetní legislativa prozatím vyžaduje, aby tento hospodářský výsledek odpovídal českým účetním standardům a je ho tak nutné dále upravovat, což představuje další náklady.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví také přinášejí poměrně časté změny stávajících pravidel i postupů, což znamená, že v případě, kdy dojde k vydání nového standardu, musejí společnosti financovat sestavování nových účetních závěrek a školit pracovníky účetního oddělení atd.

Závěrem lze shrnout, že zavedení plných mezinárodních standardů u mikro-podniků, individuálních podnikatelů a malých, resp. středních podniků je označováno za předčasné, a to zejména z toho důvodu, že náklady spojené s transformací a další náklady spojené

⁴⁶ Průzkum některých aspektů dopadu zavedení IFRS v českých nekótovaných společnostech [online]. c2005 [cit. 200c85-01-21]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Field_Testing_CZ.pdf>. s. 5

s vykazováním dle IFRS by výrazně překročily přínosy, které by účetní jednotce z užívání standardů plynuly.

Proto Rada IASB v současnosti intenzivně pracuje na standardu pro malé a střední podniky, který bude komplexně řešit problematiku malých a středních podniků s ohledem na specifické potřeby této velikosti podnikání (viz. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky – IFRS pro SME). Zejména z těchto důvodů jsou tak plné IFRS dle zveřejňovaných výzkumů přínosem pro společnosti, které jsou součástí nadnárodních skupin a sestavují konsolidovanou účetní závěrku – ostatní účetní jednotky musí volbu transformace účetnictví posuzovat individuálně nebo vyčkat dalšího vývoje.

5 Přejchod podniku z českých účetních standardů na IFRS

Transformace výkaznictví na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví představuje pro účetní jednotku účtující dle české legislativy náročný úkol, který může trvat i déle než jedno účetní období. Vzhledem k tomu, že je česká účetní legislativa založena na římském právu, tedy na pravidlech v podobě zákonů, zatímco IFRS jsou vytvářeny na bázi zvykového práva, tedy na principech, které jsou ověřeny praxí, nelze si transformaci účetnictví představovat jako pouhou formální změnu účetních pravidel. Je totiž zřejmé, že existuje řada rozdílů nejen v samotných koncepcích obou systémů, ale i v specifických attributech, které vyžadují významné změny.

Jak uvádějí Dulitz a Popken (2008), přijetí standardů IFRS znamená transformaci toho:

- Jak bude podnik měřen z interního a externího pohledu.
- Jak bude podnik provádět svoji každodenní činnost.
- Jak budou posuzovány významné transakce podniku.
- Koho bude zahrnovat podniková skupina.⁴⁷

Účetní jednotka zvažující přechod na nový systém výkaznictví musí brát v potaz, že IFRS představují zcela odlišná východiska účetnictví, z čehož například plyne odlišný způsob měření výkonu společnosti. To ovlivní nejen samotný způsob práce ale vyžádá si i změnu ve strategickém řízení podniku. Vykazování dle IFRS má nezanedbatelný vliv na hospodářský výsledek společnosti, na výslednou efektivní daňovou povinnost a na náhled na celou řadu transakcí. Nezbytné změny tak vyžadují nejen důsledné naplánování projektu konverze, ale i dostatek času na jejich úspěšnou realizaci. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví kladou vysoké nároky zejména na vedení podniku, které musí provést potřebné změny efektivně a během nich zajistit i chod společnosti, stejně jako úspěšně komunikovat s trhem v novém obchodním jazyce.

„Přejchod na IFRS znamená změnu elementárních účetních zásad. Zaměstnanci se musí naučit nový jazyk a nový způsob práce. Trh bude dostávat úplně jinak připravené informace. Pro mnoho společností proto přechod na IFRS znamená zásadní změny, které zasáhnou všechny obchodní transakce od vztahů s investory až po každodenní postupy a

⁴⁷ DULITZ, L., POPKEN, A.: *IFRS Conversion, Practical Implications for US Companies* [online]. c2008 [cit. 2008-02-06]. Dostupné z: <conferences.aicpa.org/materials/downloads/2008/IFRS_Conversion-A_Case_Study_Dulitz_and_Popken.pdf>.

mohou ovlivnit nejen životaschopnost některých výrobků, ale i vykazovanou ziskovost celého podniku.“⁴⁸

Praktickým příkladem výše uvedeného může být zkušenost skupiny Vodafone Group PLC. Té se v roce 2004 podařilo transformací výkaznictví na IFRS také „transformovat“ ztrátu 10 bilionů USD na 17 bilionů USD čistého zisku. Tato událost, která dokázala přes noc změnit červená čísla mobilního operátora z Velké Británie na černá, důrazně poukazuje na tu skutečnost, že přijetí IFRS představuje mnohem víc, než pouhou změnu účtování.

5.1 Aplikace IFRS 1

V případě, že se účetní jednotka rozhodne přijmout Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, musí tak učinit v souladu s *IFRS 1 - První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Klíčovým principem tohoto standardu je plné retrospektivní použití všech standardů IFRS platných k datu první účetní závěrky sestavené dle těchto zásad. Ke zmírnění dopadu přechodu může účetní jednotka využít jednu nebo několik dobrovolných výjimek, přičemž vedle nich existují i čtyři povinné, které jednotka použít musí. Standard tak zakazuje retrospektivní použití IFRS v oblastech, kde by vyžadovalo úsudek vedení podniku o dřívějších podmínkách v době, kdy už je znám výsledek konkrétní transakce. Dle IFRS 1 je od podniku vyžadováno následující:

- Určit první účetní závěrku účetní jednotky sestavenou podle IFRS
- K datu přijetí IFRS sestavit počáteční rozvahu podle IFRS
- Zvolit účetní pravidla, které bude účetní jednotka používat ve své počáteční rozvaze podle IFRS a po všechna období vykazovaná v první účetní závěrce dle IFRS
- Zvážit využití jedenácti výjimek z retrospektivního použití
- Aplikovat čtyři povinné výjimky z retrospektivního použití
- Objasnit jak přijetí IFRS ovlivnilo vykazovanou finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky jednotky⁴⁹

Použití standard IFRS 1 musí podnik v případě, že sestavuje první účetní závěrku dle IFRS nebo mezitímní účetní závěrku, kterou předkládá podle IAS 34 – Mezitímní účetní

⁴⁸ *Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?* [online]. c2004 [cit. 2007-12-27]. Dostupné z: <www.pwc.com/cz/cze/ins-sol/publ/index.html>. s. 5

⁴⁹ *Adopting IFRS* [online]. c2004 [cit. 2008-02-02]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporatereporting/Adopting_IFRS.pdf>. s. 4

výkaznictví za část období, k němuž se první účetní závěrka sestavená podle IFRS vztahuje. Pokud ale například účetní jednotka předložila účetní závěrku podle vnitrostátních požadavků a tato účetní závěrka obsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS, standard IFRS 1 se nepoužije.

5.2 Časový harmonogram přijetí IFRS

V rámci projektu konverze je důležité, aby vedení společnosti zvolilo den sestavení první účetní závěrky dle IFRS, z něhož dále vychází datum přechodu na IFRS a datum sestavení počáteční rozvahy podle IFRS. Pokud bude například 31. prosinec 2008 den první účetní závěrky sestavené podle IFRS, musí účetní jednotka v souladu s IAS 1 předložit srovnávací informace minimálně za jeden rok, a proto je datem přechodu na IFRS zahájení činnosti 1. ledna 2007. K tomuto datu také jednotka sestavuje počáteční rozvahy podle IFRS.

Účetní jednotka je potom při sestavování počáteční rozvahy a při sestavování a předkládání první účetní závěrky dle IFRS povinna použít standardy účinné k 31. prosinci 2008 (nelze použít odlišné verze IFRS, které byly účinné dříve - pokud je to povoleno, je možné použít nový, dosud nepovinný IFRS). Jak ale bylo uvedeno výše, IFRS 1 zároveň zakládá dva druhy výjimek z této zásady. V prvním případě má účetní jednotka možnost rozhodnout o využití některých výjimek, v druhém je retrospektivní použití některých aspektů jiných IFRS přímo zakázáno.

5.3 Sestavení zahajovací rozvahy dle IFRS

Zahajovací rozvahu dle IFRS, která představuje výchozí bod transformace a východisko pro účtování podle IFRS, musí společnost připravit k datu přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Při jejím sestavování se od účetní jednotky vyžaduje zejména:

- vykázat veškerá aktiva a veškeré závazky, jejichž vykázání IFRS vyžadují;
- nevykazovat ty položky, jejichž vykázání IFRS nedovolují;
- k ocenění všech vykazovaných aktiv a závazků použít IFRS;
- překlasifikovat položky, které podle předchozích účetních pravidel jednotka vykázala jako určitý druh aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu, ale podle IFRS jde o druh jiný.

Výše uvedené znamená, podnik může k otevření zahajovací rozvahy podle IFRS potřebovat kalkulace nebo informace, které česká účetní legislativa nevyžadovala. Proto je podstatné nepodcenit přípravu transformace, identifikovat rozdíly mezi oběma systémy a získat potřebná data s dostatečným časovým předstihem. Dopady tohoto faktu mírní povinné a dobrovolné výjimky souladu s IFRS.

5.4 Změny účetních pravidel

Je vyžadováno, aby společnost ve své počáteční rozvaze a po všechna období vykazovaná v první účetní závěrce sestavené podle IFRS, nepočítaje výjimky, používala Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Protože řada standardů umožňuje účetním jednotkám výběr z více alternativ účetních pravidel, je vhodné, aby podnik tyto varianty volil obezřetně a na základě plného pochopení možných dopadů těchto rozhodnutí na zahajovací rozvahu a budoucí výkazy.

Identifikace rozdílů v účetních metodách obou systémů je rozhodně jedním z klíčových kroků konverze. Není totiž rozhodující pouze to, že informace připravené podle IFRS se mohou značně lišit od údajů, které podnik vykazoval podle českých předpisů, a že ty největší rozdíly vznikají zpravidla v účtování, ale také to, že správné porozumění odlišnostem a rozdílným koncepcím systémů umožní podniku zvolit takové účetní politiky, které pro něj budou nejvhodnější. Z těchto důvodů budou dále shrnuty všechny podstatné aspekty standardů IFRS a IAS a jejich srovnání s českou účetní legislativou. Odlišnosti budou shrnuty do oblastí Koncepčního rámce, oblastí prezentace účetní závěrky, podnikových kombinací, účetních oblastí a účetních postupů.

5.4.1 Rozdíly v koncepci obou systémů

Koncepční rámec IFRS vymezuje cíl účetní závěrky, popisuje kvalitativní prvky zveřejňovaných informací a vymezuje základní prvky účetní závěrky a postupy používané při jejich zachycování a oceňování v účetní závěrce. Česká legislativa ekvivalent koncepčního rámce neobsahuje, což je částečně nahrazeno zákonem o účetnictví, který definuje základní účetní postupy a požadavky. Koncepční rámec IFRS je zaměřen především na vykazování a účetní závěrky, ČÚL se týká i účetních záznamů a dalších aspektů účtování.

ČÚL vymezuje cíl účetní závěrky požadavkem na vedení účetnictví. Účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.⁵⁰ Účetní jednotka je dále povinna informovat o vývoji své činnosti a současné ekonomické situaci vyčerpávajícím, vyváženým a komplexním způsobem prostřednictvím výroční zprávy. **IFRS** stanovuje, že cílem účetní závěrky je poskytnout informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku, užitečné pro subjekty činící ekonomická rozhodnutí. Koncepční rámec stanovuje, že pokud jsou informace užitečné pro investory poskytující rizikový kapitál, uspokojí i potřeby ostatních uživatelů účetní závěrky. **ČÚL** se ve vymezení základních předpokladů, tedy akruálního účetnictví a předpokladu trvání podniku, shodují s **IFRS**.

Kvalitativní charakteristiky informací obsažených v účetní závěrce vymezují **ČÚL** a **IFRS** také velmi podobně. Drobné rozdíly se týkají srozumitelnosti, která je v českém účetnictví vyžadována pouze pro účetní případy a záznamy, zatímco IFRS ji vyžadují pro celou účetní závěrku. Předpoklad relevance v Koncepčním rámci vycházející z požadavků ze strany uživatelů, má v českém zákoně pouze základ v podobě předpokladu významnosti. Spolehlivostí, která je v Zákoně vymezen spíše obecně, stejně jako významností, se zabývají Zákon i Koncepční rámec ve své podstatě shodným způsobem. V českém účetnictví je také možné najít další kvalitativní požadavky v podobě správnosti, průkaznosti, přehlednosti a trvalosti účetních záznamů.

Uspořádání účetní závěrky a obsahové vymezení vybraných položek účetní závěrky je v **ČÚL** předepsáno Vyhláškou. Koncepční rámec **IFRS** popisuje základní prvky rozvahy v podobě aktiv, závazků a vlastního kapitálu, a výkazu zisku a ztráty v podobě výnosů a nákladů. Definice základních prvků je následující:

- *aktivum* je ekonomický zdroj využívaný podnikem, jehož existence je výsledkem minulých skutečností a od něhož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch;
- *závazek* je současnou povinností podniku, která vznikla na základě minulých skutečností; od jejího vypořádání se očekává, že povede k odčerpání podnikových zdrojů ekonomického prospěchu;
- *vlastní kapitál* je zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků;

⁵⁰ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

- *výnosy* jsou zvýšením ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, které se projevilo přírůstkem nebo zvýšením užitečnosti aktiv nebo snížením závazků; výsledkem je zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než formou vkladů učiněných vlastníky kapitálu;
- *náklady* jsou snížením ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků; výsledkem je snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než formou výplaty vlastníkům kapitálu;⁵¹

Odlišnosti se vyskytují i v oblasti rozpoznání položek účetní závěrky. Zatímco **ČÚL** přímo nepředepisuje obecné požadavky na rozpoznání, **IFRS** podmínky vykázání položek ve výkazech jasně definuje. Dle Koncepčního rámce se položka rozpozná, pokud je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou bude plynout do/z podniku a pokud má položka takové náklady nebo hodnotu, jejichž výši je možné spolehlivě stanovit.

Oceňování popisuje **ČÚL** v čtvrté části Zákona. Základními oceňovacími bázemi jsou historické náklady (pořizovací cena), reprodukční pořizovací cena, prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem a reálná hodnota. Koncepční rámec **IFRS** předepisuje spíše obecné požadavky na ocenění a čtyři základní oceňovací báze: historické náklady, reprodukční cena, realizovatelná hodnota a současná hodnota. Jak uvádí Kovanicová (2005), současná hodnota je založena na odhadu budoucích užitků/obětí, čímž je silně závislá na prognóze očekávatelných tržních podmínek. Tento způsob oceňování je přesnější a spolehlivější základnou pro vykázání takových položek rozvahy, na které významně působí časová hodnota peněz (např. dlouhodobé pohledávky a závazky).⁵²

5.4.2 Rozdíly ve vybraných účetních oblastech

Účtování a vykazování zásob

Rozdíl mezi oběma systémy představuje především to, že české účetnictví v určitých případech nevyžaduje zahrnutí výrobní režie do ceny pořízení zásob. **IFRS** v podobě **IAS 2 – Zásoby** se nezaměřuje na účtování zásob, ale na způsob jejich vykázání v účetní závěrce. **ČÚL**

⁵¹ Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou [online]. c2005 [cit. 2008-01-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>, s.7 - 8

⁵² KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví, světový koncept, IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Bova polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7. s. 99-105

i IFRS povolují individuální oceňování zásob způsobem FIFO a oceňování použitím váženého průměru.

ČÚL popisuje položky zásob v rámci definic obsahu jednotlivých rozvahových položek a umožňuje dvojí metodiku účtování o zásobách - způsoby A a B. Ocenění zásob je možné v pořizovacích cenách, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou (v případě bezplatného pořízení nebo pokud není možné určit vlastní náklady). Trvalé snížení hodnoty zásob je kryto odpisy, dočasné snížení potom opravnými položkami. Systém českého účetnictví neřeší nedostatečné a nadměrné přiřazení, odchylky od normální kapacity a neobsahuje pokyny k přiřazení režijních nákladů.

IFRS definuje zásoby jako aktiva držaná za účelem prodeje v běžném prostředí, aktiva ve výrobním procesu, určená k prodeji nebo aktiva ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb. Ocenění zásob je možné náklady na pořízení nebo čistou realizovatelnou hodnotou (ocení se nižší z obou hodnot). Dle standardu IAS 2 je možné stornovat provedená snížení ocenění zásob na původní hodnotu.

Do nákladů na pořízení jsou zahrnovány náklady na nákup, na zpracování (materiál, pracovní síla a režijní náklady) a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu, nezahrnují se ale kurzové rozdíly. Náklady na zpracování zahrnují režijní a přímé náklady. Režijní náklady se dále dle IFRS dělí na fixní a variabilní výrobní režii.

Daně ze zisku (daň z příjmů)

Účetní postupy v oblasti daně ze zisku jsou z pohledu ČÚL principiálně srovnatelné s metodami IFRS. Odlišnosti tvoří účtování o odložené dani, přičemž platí, že IFRS uplatňuje v několika případech detailnější a více specifický pohled na problematiku.

ČÚL se zabývá účtováním o dani z příjmu, o běžné dani a odložené dani. O odložené dani musí účtovat jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu. V ostatních případech podnik stanoví, zdali bude o odložené dani účtovat. Odložená daňová aktiva/závazky jsou oceňovány sazbami očekávanými v době úhrady.

IFRS se zabývá tuzemskými a zahraničními daněmi ze zdanitelného zisku, srážkovými daněmi placenými pobočkou, přidruženým podnikem nebo joint venture vykazujícími jednotkami. Odložené daňové závazky jsou uznávány u všech zdanitelných přechodných rozdílů s výjimkou:

- závazků plynoucích z prvotního zachycení goodwillu;
- závazků plynoucích z výchozího zaúčtování aktiva/závazku u transakce, která není podnikovou kombinací a nemá vliv ani na účetní zisk ani na zdanitelný zisk;
- závazků z nerozděleného zisku z investic do dceřinných podniků, poboček, přidružených podniků a podílů ve společném podnikání v rozsahu, v jakém je účetní jednotka schopna řídit průběh vyrovnání a pokud je pravděpodobné, že rozdíly nebudou zrušeny a tak bude pro využití tohoto rozdílu k dispozici daňový zisk.

Odložené daňové pohledávky jsou zaúčtovány u nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a odčitatelných přechodných rozdílů, a to pokud je pravděpodobné, že bude k dispozici zdanitelný zisk, proti němuž bude možné uplatnit odčitatelné přechodné rozdíly. Výjimky v tomto případě tvoří:

- odložené daňové pohledávky vyplývající z prvotního zaúčtování aktiva/pasíva u transakce, která není podnikovou kombinací a která v okamžiku transakce nemá vliv na účetní zisk ani na zdanitelný zisk;
- pohledávky, které vyplývají z odčitatelných přechodných rozdílů v souvislosti s investováním;

Standard IAS 12 dále zakazuje diskontování odložených daňových pohledávek/závazků, upřesňuje požadavky na vykazování a zveřejňování daní ze zisku a stanovuje, že odložené daně musejí být vykázány v podobě dlouhodobých položek. Daně ze zisku v rámci IFRS dále upravují následující dvě interpretace:

- *SIC 21 - Daně ze zisku - Zpětná získatelnost přeceněných neodpisovatelných aktiv*, která stanovuje, že ocenění odloženého daňového závazku nebo pohledávky vyplývající z přecenění je založeno na daňových dopadech prodeje aktiva a ne na jeho užívání.
- *SIC 25 - Daně ze zisku - Změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů*, která stanovuje, že by splatné a odložené daňové dopady změny měly být zahrnovány do čistého zisku/ztráty za účetní období (výjimky tvoří důsledky transakcí/událostí zaúčtované přímo do vlastního kapitálu).

Účtování a vykazování pozemků, budov a zařízení

České účetnictví upravuje účtování a vykazování pozemků, budov a zařízení v oblasti dlouhodobého hmotného majetku. IFRS tuto problematiku řeší odděleně ve standardu *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*. Oba účetní systémy obsahují řadu odlišností.

ČÚL definuje pozemky, budovy a zařízení obdobně, jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, s výjimkou klasifikace náhradních dílů jako zásoby. Jak uvádí zákon o účetnictví, pozemky, budovy a zařízení se oceňují v pořizovacích cenách nebo vlastními náklady či reprodukční pořizovací hodnotou. Do pořizovací ceny nejsou zahrnovány náklady na uvedení místa do původního stavu a náklady na doplnění a nahrazení části položky nebo její opravu. Použití přeceňovacího modelu není ČÚL dovoleno.

Určujícím kritériem u odpisování je právní forma, účetní jednotka tedy odpisuje dlouhodobý majetek v případě, že k němu má vlastnické nebo jiné právo. Odpisování vychází z hodnoty aktiva a je obvykle prováděno tak, jako by položka měla zbytkovou hodnotu. ČÚL neumožňuje komponentní přístup, ale vytváření rezerv na opravy hmotného majetku a to přímo do výkazu zisků a ztrát. Technické zhodnocení nepředstavuje samostatné aktivum s vlastními odpisy, zvyšuje účetní hodnotu původního aktiva. O technickém zhodnocení se účtuje, pokud náklady na opravy a údržbu majetku překročí částku stanovenou v zákoně o daních z příjmů. Vyjma specifických případů není řešeno odúčtování a vyřazení části aktiva.

IFRS definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotné položky, které účetní jednotka drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným, nebo k administrativním účelům; a očekává se, že budou užívány během více než jednoho období, a dále také náhradní díly, jako servisní zařízení, které je obvykle evidováno jako zásoby a účtováno proti zisku nebo ztrátě při spotřebě. Hlavní náhradní díly a součásti zařízení se kvalifikují jako pozemky, budovy a zařízení, pokud účetní jednotka očekává, že je bude používat po více než jedno období. Obdobně, jestliže náhradní díly a servisní zařízení lze použít pouze ve spojení s položkou pozemků, budov a zařízení, jsou uznány za pozemky, budovy a zařízení.

Položky pozemků, budov a zařízení se vykazují jako aktiva, pokud je pravděpodobné, že účetní jednotka bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek, a pořizovací náklady tohoto aktiva mohou být spolehlivě určeny. Oceňují se pořizovacími náklady, do kterých se zahrnují veškeré náklady nutné k připravení položky k zamýšlenému využití. V případě odložené úhrady musejí být zaúčtovány také úroky. IFRS dále rozlišuje pravidelné udržování a významný výdaj. Do nákladů jsou účtovány opravy a údržba pozemků, budov a zařízení a to v okamžiku, kdy vzniknou. Pokud však výdaj zahrnuje výměnu významné části aktiva, a jsou-

li splněna kritéria pro vykázaní dlouhodobého majetku, pak je nutné tuto část zachytit jako část dlouhodobého majetku.

IAS 16 při oceňování, které navazuje na výchozí uznání, nabízí následující dvě možnosti:

- ocenění nákladovým modelem, kdy je aktivum zachyceno ve výši svých pořizovacích nákladů, které jsou sníženy o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty aktiva;
- ocenění přeceňovacím modelem, kdy je aktivum zaúčtováno v hodnotě odpovídající jeho reálné hodnotě v den přecenění, a to po odečtení následných opravek a následných kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty (přecenění je nutné provádět pravidelně a v rámci celé třídy aktiv - zvýšení účetní hodnoty aktiv je zaúčtováno ve prospěch vlastního kapitálu).

Odpisů pozemků, budov a zařízení jsou systematicky účtovány během doby použitelnosti. Odpisová metoda by měla být zvolena tím způsobem, aby částka odpisu odrážela spotřebované užitky z majetku po dobu jeho použitelnosti, přičemž by měla vycházet z okolností používání aktiva. Zbytková hodnota se neodpisuje a musí být nejméně jednou ročně prověřena (společně s dobou použitelnosti daného aktiva). V případě snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení je nutné postupovat podle požadavků standardu *IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv*.

IFRS požaduje, aby pořízení pozemků, budov a zařízení směnou aktiv bylo oceněno reálnou hodnotou (pokud to není možné, potom je tyto položky nutné zaúčtovat v účetní hodnotě aktiv vydaných).

Vykazování a účtování výnosů

Český účetní standard pro podnikatele č. 019 - Náklady a výnosy, zastřešuje účtování a vykazování výnosů v rámci české legislativy. Z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví tuto problematiku řeší *IAS 18 – Výnosy*. Praktická řešení obou systémů jsou obdobná, existuje však koncepční rozdíl (české účetnictví účtuje výnosy v okamžiku převodu právního titulu a nepopisuje zásadu přechodu rizik a odměn).

V **ČÚL** neexistuje žádná definice výnosů, není řešeno jejich ocenění a nutnost oddělit skutečné výnosy a prvky financování. ČÚL se také nezabývá identifikací transakce. Výnosy jsou zachycovány k okamžiku přechodu vlastnictví nebo poskytnutí služby (přechod právního titulu - zásada přechodu rizik a odměn v ČÚL neexistuje), přičemž v některých případech jsou

časově rozlišovány do období, se kterým souvisejí. Česká legislativa také nedovoluje použití metody stupně dokončení transakce.

IFRS prostřednictvím mezinárodního standardu IAS 18 klasifikuje výnosy jako hrubé přírůstky peněz, pohledávek nebo jiné protihodnoty, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi z prodeje zboží, poskytování služeb a z užití podnikových aktiv jinými stranami, které přináší úroky, licenční poplatky a dividendy.⁵³

Standard dále uvádí, že výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokové protihodnoty, a vymezuje následující kritéria uznání výnosů:

- Výnosy z prodeje zboží jsou uznány v okamžiku převedení významných rizik a odměn vyplývajících z vlastnictví zboží na kupujícího (prodávající si neponechal skutečnou kontrolu nad zbožím a částku výnosů je možné spolehlivě určit).
- Výnosy z poskytování služeb jsou uznány odkazem na stupeň dokončení celé transakce k rozvahovému dni. Výsledek transakce lze odhadnout, pokud je možné částku výnosů a nákladů dokončení spolehlivě ocenit, stanovit stupeň dokončení transakce a pokud je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky.
- Výnosy z úroků, licenčních poplatků a dividend jsou uznány v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že do účetní jednotky budou plynout ekonomické užitky.

Zveřejňování a účtování výpůjčních nákladů

Požadavky české legislativy v rámci oblasti výpůjčních nákladů jsou principiálně srovnatelné s požadavky standardů IFRS. Odlišnosti tvoří zejména fakt, že podle IFRS by měly být výpůjční náklady vykazovány v nákladech, zatímco ČÚL umožňuje nejen účtování výpůjčních nákladů do nákladů, ale i jejich aktivaci.

Podle **ČÚL** je podniku umožněno vykazování výpůjčních nákladů jako nákladů v období, kdy byly vynaloženy, přičemž se ale podnik může rozhodnout také aktivovat výpůjční náklady související s nabytím dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Protože ale tato selektivní aplikace vždy nemusí splňovat požadavek věrného a pravdivého zobrazení, není v praxi příliš používána.

Výpůjční náklady dle **IFRS** zahrnují úroky, odpisy diskontů nebo prémie souvisejících s půjčkami a odpisy vedlejších nákladů vynaložených v souvislosti s uzavřením půjček. Při vykázání je povolen jednak nákladový model, kdy jsou všechny výpůjční náklady vykázány

⁵³ Úřední věstník Evropské unie L 261, 13.10.2003

jako náklady v období, kdy byly vynaloženy, ale také aktivační model. Podle něj je možné aktivovat výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaheny k akvizici nebo k výstavbě způsobilého aktiva, a to jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum. Toto je možné pouze v případě, kdy je pravděpodobné, že tyto náklady povedou ke vzniku budoucích ekonomických užitků pro účetní jednotku, a kdy je možné je spolehlivě zjistit.

Způsobilé aktivum je definováno standardem *IAS 23 – Výpůjční náklady* jako jakékoliv aktivum, které nezbytně potřebuje značné časové období k tomu, aby se stalo způsobilým pro zamýšlené použití nebo prodej (např. výrobní závod, investice do nemovitostí a některé zásoby).⁵⁴

V situaci, kdy si podnik půjčuje prostředky k obecným účelům a následně je použije k získání způsobilého aktiva, stanovuje IFRS částku výpůjčních nákladů, kterou je možné aktivovat, pomocí tzv. míry aktivace k výdajům na aktivum, které během období vznikly. V účetní závěrce je potom nezbytné zveřejnit účetní pravidla, které podnik ve vztahu k výpůjčním nákladům používal.

Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví definují rezervy a podmíněná aktiva a závazky podstatně podrobněji než české účetnictví. ČÚL nedefinuje podmíněná aktiva ani závazky, nezná diskontování rezervy na současnou hodnotu a v některých případech je možné, že rezerva vytvořená podle české legislativy je podle standardu *IAS 37 - Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* zcela nepřijatelná (jedná se např. o rezervy na budoucí rizika).

Podle ČÚL je možné vytvořit rezervy na daň z příjmů, na rizika a ztráty, na důchody a podobné závazky a na restrukturalizaci, přičemž účetní jednotka bere při stanovení výše rezervy v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty. Zákon o účetnictví v § 26 definuje rezervy jako technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.⁵⁵ Tvorbu zákonných rezerv tvořených na budoucí náklady na opravy dlouhodobého hmotného majetku upravuje zákon o rezervách, přičemž se tyto rezervy považují za daňově odčitelný náklad. Česká legislativa nedefinuje pro účtování o rezervách žádná speciální kritéria. Pro oceňování rezerv se používají pouze všeobecná oceňovací kritéria, žádaná specifická kritéria nejsou v české legislativě obsažena.

⁵⁴ Úřední věstník Evropské unie L 261, 13.10.2003

⁵⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

IFRS rozlišuje mezi rezervami, které jsou vykázány v závazcích za předpokladu, že je lze přiměřeně odhadnout, a to protože jsou to současné závazky, k jejichž vypořádání bude pravděpodobně zapotřebí odtok zdrojů představujících pro účetní jednotku ekonomický prospěch, a podmíněnými závazky, které nejsou vykázány v závazcích, protože se jedná:

- o potenciální závazky, u nichž musí být potvrzeno, zda účetní jednotka má závazek, který může vést k odtoku zdrojů představujících ekonomický prospěch, nebo
- o současné závazky, u kterých není pravděpodobné, že jejich vypořádání bude vyžadovat odtok zdrojů představujících ekonomický prospěch, nebo jejich výši nelze přiměřeně odhadnout.

Účetní jednotka je povinna rezervu zaúčtovat, pokud má důsledkem nějaké události v minulosti současný závazek a pokud je pravděpodobné, že k vyrovnání takového závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch a výši takového závazku lze spolehlivě odhadnout. Pokud tyto podmínky nejsou splněny, o rezervě se neúčtuje. *IFRS* stanovuje, že částka vykázaná jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni, přičemž tento odhad se rovná částce, kterou by účetní jednotka racionálně uhradila za vypořádání nebo převedení závazku k rozvahovému dni. V případě, že je dopad časové hodnoty peněz významný, odpovídá výše rezervy současné hodnotě výdajů nezbytných pro vypořádání závazku.

Podmíněné aktivum podle *IFRS* vzniká v takových případech, kdy není pravděpodobný přítok ekonomického prospěchu zcela pod kontrolou účetní jednotky. Podmíněné aktivum se zveřejňuje v komentáři. Podmíněné závazky vznikají pokud existuje možný závazek, který bude potvrzen budoucí událostí, jež není pod kontrolou účetní jednotky, a nebo existuje současný závazek, který s největší pravděpodobností nebude vyžadovat odtok prostředků nebo není možné spolehlivě odhadnout jeho výši. O takových závazcích potom účetní jednotky pouze zveřejňují požadované informace, neúčtují o nich.

Standardem *IAS 37* je dále vyžadována prověrka rezervy ke každému rozvahovému dni a použití rezervy pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena. V účetní závěrce musí být v rámci každé skupiny rezerv zveřejněny podrobné informace popisující rezervy.

Problematiky rezerv, podmíněných závazků a aktiv se dále dotýkají také následující tři interpretace:

- *IFRIC 1 - Změny v existujících ukončených provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích.* Na základě této interpretace se rezerva upraví o změny v

hodnotě budoucích nákladů, v časové povaze budoucích nákladů a o změny v diskontní sazbě vycházející z tržních hodnot.

- *IFRIC 5 - Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci.* Interpretace zachycuje podíly na fondech založených k financování nákladů na demontáž aktiva nebo provedení ekologické likvidace v účetní závěrce přispěvatele.
- *IFRIC 6 – Závazky vznikající z působení na zvláštním trhu - elektrický a elektronický odpad.* Na základě interpretace je upraveno účtování závazků z titulu odpadních nákladů elektrických a elektrotechnických zařízení.

Nehmotná aktiva

Rozdíly obou účetních systémů spočívají nejen v odlišných definicích nehmotného aktiva, ale také v kritériích aktivace nehmotných výsledků výzkumu a vývoje a odpisování těchto aktiv. IFRS zastřešuje tuto problematiku standardem *IAS 38 – Nehmotná aktiva*.

Nehmotná aktiva, jako položky s dobou použitelnosti delší než jeden rok jsou v rámci **ČÚL** definovány jako:

- zřizovací náklady, které představují náklady na založení podniku vynaložené až do okamžiku jeho právoplatného vzniku;
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a práva představující položky vytvořené vlastní činností k obchodování nebo nakoupené položky;
- goodwill.

Nehmotné aktivum lze uznat pouze pokud je připraveno k použití a plní všechny zákonem stanovené podmínky užití. Pokud mají následné výdaje odpovídající definici a minimální hodnotu, uznávají se jako v podobě technického zhodnocení. Nejsou však na rozdíl od IFRS stanovena kritéria pravděpodobnosti očekávaného budoucího ekonomického prospěchu a kritéria spolehlivost oceňování nákladů. Nehmotné aktivum se v rámci ČÚL oceňuje pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Při oceňování samostatně pořízených nehmotných aktiv platí obecná pravidla pro účtování.

ČÚL neřeší směnu dlouhodobého nehmotného majetku ani goodwill vytvořený vlastní činností. Je možné uznat náklady na výzkum a vývoj jako nehmotná aktiva pokud jsou výsledky výzkumu a vývoje vytvořeny za účelem obchodu nebo zakoupeny od třetích osob. Vyhláška pro podnikatele definuje dobu použitelnosti jako dobu, během které lze aktivum

využívat v běžném podnikání nebo uchovat pro budoucí obchodní činnost nebo používat jako základ nebo prvek při zlepšování nebo jiných postupech a řešeních.⁵⁶ ČÚL nezmiňuje kategorii nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti.

IFRS naproti tomu definuje nehmotná aktiva jako identifikovatelná nepeněžitá aktiva bez fyzické podstaty, přičemž kritérium identifikovatelnosti je podle IAS 38 splněno, pokud aktivum může být od podniku odděleno a prodáno, převedeno, může k němu být udělena licence, může být pronajato nebo směněno, a nebo pokud aktivum vyplývá ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez zřetele na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo od jiných práv a závazků.⁵⁷

Položka, která odpovídá definici nehmotného aktiva může být rozpoznána, pokud je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch přičitatelný aktivu poplyne do podniku a pokud je možné náklady spojené s pořízením aktiva spolehlivě vyjádřit. IFRS nepředpokládá časté zachycení následních výdajů a aktivace následných výdajů vynaložených na značky, seznamy zákazníků a obdobné položky je výslovně zakázána. Standardy IFRS oceňují tato aktiva pořizovacími náklady, kdy jsou aktiva oceněna pořizovacími náklady sníženými o oprávkami a kumulované ztráty ze snížení hodnoty nebo modelem přecenění. Tento je možné použít pouze v případě, kdy má aktivum kótovanou tržní cenu na aktivním trhu – hodnota po přecenění potom odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Podle IFRS zahrnuje pořizovací cena samostatně pořízeného nehmotného aktiva kupní cenu, dovozní cla a nevratné daně souvisejících s pořízením, a další přiřaditelné výdaje související s přípravou aktiva pro využití. Aktivace výdajů končí v okamžiku, kdy je aktivum schopno provozu. IFRS také komplexně přistupuje k výměnným transakcím a zavádí test komerční podstaty transakcí a oceňování pořízených položek. Uznání goodwillu vytvořeného vlastní činností jako aktiva se zakazuje. Podle IFRS je nehmotné aktivum, které vyplývá z vývoje vnitropodnikového projektu, uznáno jako nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností, pouze pokud jsou splněny následující předpoklady:

- technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva je na takové úrovni, že aktivum bude možné využívat nebo prodat;
- podnik zamýšlí dané nehmotné aktivum dokončit a využívat jej nebo prodat;
- podnik je schopen dané nehmotné aktivum využívat nebo prodat;
- lze prokázat pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch aktiva;

⁵⁶ Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁷ Úřední věstník Evropské unie L 392, 31.12.2004

- jsou dostupné zdroje potřebné pro dokončení vývoje a využití nebo prodej aktiva;
- podnik je schopen spolehlivě oceňovat související výdaje.

Standard IAS 38 definuje dobu použitelnosti nehmotného aktiva jako dobu, po kterou se předpokládá, že podnik bude aktivum využívat, a nebo očekávané množství výrobků či podobných jednotek, které může podnik využitím aktiva získat.⁵⁸ Pro účely následného účtování je dle IFRS nutné posoudit dobu použitelnosti nehmotného aktiva. Neurčitá doba použitelnosti se použije v případě, že není možné předvídat konec období, po které lze očekávat, že bude aktivum vytvářet čistý peněžní tok ve prospěch účetní jednotky. Konečná doba použitelnosti je potom vymezená doba, po kterou budou aktiva přinášet účetní jednotce prospěch. Standard IAS 38 odpisování nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti zakazuje.

Interpretace SIC 32 - *Nehmotná aktiva - Náklady na webové stránky* uvádí, že některé úvodní náklady na vývoj infrastruktury a na grafické návrhy, které vzniknou ve spojitosti s vývojem webových stránek, mohou být také aktivovány.

Finanční nástroje: účtování a oceňování

Jak již bylo zmíněno výše, je česká legislativa v oblasti finančních nástrojů (pokud jde o finanční instituce) velmi blízká standardům IFRS. ČÚL pro podnikatele však některé specifické otázky ve srovnání s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví neřeší. Hlavní rozdíly obou systémů se týkají snížení hodnoty finančních nástrojů a zásad upravujících jejich účtování.

V rámci ČÚL se problematikou finančních nástrojů zabývá Zákon, Vyhláška i České účetní standardy, zejména Standard 001 - Účty a zásady účtování na účtech, Standard 005 - Opravné položky, Standard 008 – Operace s cennými papíry a podíly, Standard 009 – Deriváty, Standard 010 – Zvláštní operace s pohledávkami a Standard 016 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry. ČÚL prostřednictvím Vyhlášky definuje krátkodobá finanční aktiva jako:

- *Cenné papíry k obchodování* – kategorie zahrnuje finanční aktiva držaná za účelem obchodování a dosahování zisku z cenových rozdílů v období maximálně 12 měsíců.
- *Ostatní cenné papíry* – kategorie zahrnuje cenné papíry bez původního záměru.

⁵⁸ Úřední věstník Evropské unie L 392, 31.12.2004

- *Cenné papíry držené do splatnosti* – kategorie zahrnuje dlužné cenné papíry, u nichž má účetní jednotka úmysl a schopnost držet je do splatnosti (včetně cenných papírů se splatností kratší než jeden rok).

V rámci dlouhodobých finančních aktiv ČÚL stanovuje kategorii cenných papírů držných do splatnosti a kategorii ostatních cenných papírů. Česká legislativa pro podnikatele nedefinuje kategorii finančních aktiv a závazků oceňovaných reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do nákladů/výnosů, kategorii finančních investic držných do splatnosti ani kategorii poskytnuté úvěry a jiné pohledávky. Je pouze požadováno, aby se pohledávky pořízené pro účely obchodování a závazky z krátkého prodeje přeceňovaly na reálnou hodnotu. Realizovatelné cenné papíry jsou definovány jako cenné papíry, které nejsou určeny k obchodování s cílem dosahovat zisk z cenových rozdílů v krátkodobém horizontu. ČÚL pro podnikatele neobsahuje podrobná pravidla pro účtování a odúčtování finančních aktiv a závazků. Detailnější předpisy je možné najít v účetních standardech pro finanční instituce. Při prvotním zaúčtování oceňuje ČÚL cenné papíry a deriváty pořizovací cenou, za kterou byl majetek pořízen, zvýšenou o náklady na pořízení.

V oblasti následného přecenění a účtování souvisejících zisků a ztrát je ČÚL mnohem méně podrobná, než jsou standardy IFRS. Odlišné jsou zejména definice stanovení reálné hodnoty a snížení hodnoty finančních aktiv a nutnosti zaúčtovat u realizovatelných finančních aktiv ztrátu ze snížení hodnoty do nákladů. Česká legislativa pro podnikatele navíc nezná metodu efektivní úrokové sazby.

Stejně tak ČÚL neobsahuje specifikace účtování o snížení hodnoty finančních aktiv a nepopisuje způsob kalkulace ztráty ze snížení hodnoty. Ustanovení, která upravují účtování o zajištění jsou v rámci ČÚL stejná pro podnikatele i pro finanční instituce a v podstatě se shodují i s požadavky standardů IFRS.

IFRS neupravují účtování o veškerých finančních nástrojích, ale zároveň upravují účtování i u některých nefinančních položek, které se jako finanční nástroje chovají. Položkami, které obvykle do působnosti standardů IAS 32 a IAS 39 nespádají, ale přesto se o nich v určitých případech podle těchto standardů účtuje, jsou podíly v dceřinných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích a smlouvy o nákupu nebo prodeji nefinanční položky. Naopak položky, které obvykle do působnosti standardů IAS 32 a IAS 39 spadají, ale účtuje se o nich podle těchto standardů jen v určitých případech nebo vůbec, jsou: Leasing, finanční záruky a pojištění úvěrů, kapitálové nástroje, podnikové kombinace, plány zaměstnaneckých výhod a akciové plány.

Pro účely ocenění finančního aktiva po výchozím uznání jsou v rámci IFRS rozlišovány tyto kategorie finančních aktiv a závazků:

- *Finanční aktiva nebo závazky oceňované reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do nákladů, resp. výnosů* – kategorie zahrnuje finanční nástroje určené k obchodování a všechny ostatní finanční aktiva nebo závazky.
- *Finanční investice držené do splatnosti* – kategorie zahrnuje finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami a s pevnou splatností (vyjma úvěrů a jiných pohledávek), která účetní jednotka hodlá a zároveň je schopna držet až do jejich splatnosti a která nebyla zařazena do kategorie finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do nákladů, resp. výnosů, ani do realizovatelných finančních aktiv.
- *Úvěry a jiné pohledávky* – kategorie zahrnují finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami, která nejsou kotována na aktivním trhu, nesplňují podmínky pro aktiva určená k obchodování a nebyla zařazena do kategorie finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do nákladů, resp. výnosů.
- *Realizovatelná finanční aktiva* – kategorie zahrnuje finanční aktiva nezařazená do žádné jiné kategorie.
- *Ostatní finanční závazky* – kategorie zahrnuje finanční závazky, které nejsou určené k obchodování a nejsou klasifikovány jako závazky oceňované reálnou hodnotou.

IFRS vyžaduje, aby účetní jednotka zaúčtovala finanční aktivum nebo závazek, jakmile se stane stranou smluvního vztahu, který se zmíněného finančního nástroje týká. Odúčtování finančních aktiv představuje poměrně složitý proces vycházející z převodu rizik, výhod a také z převodu kontroly. V případě finančního závazku dojde k jeho vyjmutí z rozvahy pouze v případě, že je splněna, zrušena povinnost účetní jednotky nebo skončí platnost smlouvy. Při prvotním zaúčtování je finanční aktivum nebo závazek oceněn reálnou hodnotou, která se zvyšuje o transakční náklady (s výjimkou kategorie aktiv/závazků oceňovaných reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do nákladů, resp. výnosů). Reálnou hodnotou finančního nástroje je obvykle transakční cena, někdy jsou ale využívány i oceňovací techniky.

IFRS vyžaduje, aby byla finanční aktiva (vyjma aktiva oceňované reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do nákladů/výnosů) prověřena z hlediska snížení hodnoty. Podnik musí

k rozvahovému dni posoudit, zda-li neexistují objektivní důkazy o snížení hodnoty finančního aktiva. Pokud účetní jednotce vznikla ztráta ze snížení hodnoty, odpovídá její výše rozdílu mezi účetní hodnotou aktiva a současnou hodnotou odhadovaných budoucích peněžních toků.

Podle interpretace *IFRIC 9 - Přehodnocení vložených derivátů* se účetní jednotka rozhoduje samostatně nebo odděleně zaúčtování vloženého derivátu od hostitelské smlouvy. Ke standardu IAS 39 také vydala Rada IASB pokyny k používání.

Finanční nástroje: zveřejnění

Zatímco české účetnictví vyžaduje, jak bylo uvedeno výše, pouze velmi omezené zveřejňování informací o finančních nástrojích, IFRS prostřednictvím standardu *IFRS 7 - Finanční nástroje: zveřejnění*, vymezují i další požadavky zveřejňování.

Standardy IFRS vyžadují zveřejnění informací o tom, jakým způsobem mohou finanční nástroje ovlivnit finanční pozici a finanční výkonnost účetní jednotky. Jedná se například o informace o finančních aktivech a finančních závazcích podle jednotlivých kategorií, informace o případech, kdy je využito ocenění reálnou hodnotou, o zastavených aktivech, vložených derivátech a porušených smluvních ujednáních, údaje o položkách z výkazu zisku a ztráty a informace o vlastním kapitálu, včetně informací o zaúčtovaných výnosech, nákladech, ziscích a ztrátách.

Standardem IFRS 7 je vyžadováno zveřejnění kvalitativních informací o možnosti výskytu skupin rizik a o způsobu řízení rizik, a zveřejnění kvantitativních údajů o možnostech výskytu rizik s rozdělením na rizika úvěrová, likvidní a tržní, a analýzy citlivosti.

Investice do nemovitostí

Česká účetní legislativa neobsahuje ustanovení, které by se přímo týkalo investic do nemovitostí. V praxi se o pozemcích a budovách účtuje stejným způsobem jako o jiném dlouhodobém hmotném majetku. IFRS tuto problematiku shrnuje ve standardu *IAS 40 – Investice do nemovitostí*.

V rámci **ČÚL** je investice do nemovitosti klasifikována jako dlouhodobý hmotný majetek, a proto pro tuto investici platí pravidla pro vykazování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku.

Dle **IFRS** je investicí do nemovitostí pozemek nebo budova, kterou vlastník nebo nájemce (finanční leasing) drží za účelem příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení. Ustanovení se nevztahuje na nemovitosti, které jsou stavěny nebo rekonstruovány pro

budoucí užívání jako investice do nemovitostí, na nemovitosti užívané vlastníkem a na nemovitosti určené k prodeji.

Ocenění investice do nemovitosti v rámci výchozího ocenění, je prováděna pořizovacími náklady, a to včetně transakčních nákladů, přičemž po výchozím zaúčtování je možné využít následující metody účtování o investicích do nemovitostí (které je potom nutné aplikovat na všechny investice do nemovitosti):

- Model oceňování reálnou hodnotou, kdy je investice oceněna v reálné hodnotě a změny v ní jsou vykázány ve výsledovce.
- Model oceňování pořizovacími náklady, kdy je investice zaúčtována v pořizovací ceně snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty, přičemž reálná hodnota investice do nemovitostí musí být zveřejněna vždy.

V rámci účetní závěrky jsou poté podle IFRS zveřejněny informace o způsobu určení reálné hodnoty, o rozsahu, ve kterém je reálná hodnota založena na ocenění nezávislým kvalifikovaným odhadcem, o kritériích použitých při zařazování a o částkách vykázaných ve výkazu zisku a ztráty.

Zisk na akci

Vzhledem k tomu, že zisk na akci je ukazatelem často používaným ve finančních analýzách a při porovnávání hospodářských výsledků, řeší IFRS problematiku určení základního a zředěného zisku na akci v samostatném standardu *IAS 33 – Zisk na akci*. Česká úprava účetnictví tuto oblast doposud neřeší.

IFRS - Standardem IAS 33 se musí řídit všechny účetní jednotky, jejichž kmenové akcie nebo potenciální kmenové akcie jsou veřejně obchodovatelné, a také účetní jednotky, které jsou v procesu emitování kmenových akcií nebo potenciálních kmenových akcií na veřejném trhu.⁵⁹

Základní zisk na akci je definován jako podíl čistého zisku/ztráty za účetní období připadající na kmenové akcionáře mateřské společnosti a váženého průměru počtu kmenových akcií v oběhu během daného období (kmenová akcie je podřízena všem ostatním kategoriím kapitálových nástrojů).

Zředěný zisk na akci je v rámci IFRS definován jako podíl čistého zisku/ztráty připadajícího na kmenové akcie upraveného o vlivy všech potenciálních kmenových akcií a

⁵⁹ Úřední věstník Evropské unie L 394, 31.12.2004

váženého průměru počtu akcií v oběhu upraveného o vlivy všech potenciálních kmenových akcií. Zředění zisku je snížení zisku na akcii za předpokladu, že dojde k přeměně konvertibilních nástrojů/k uplatnění opcí či warrantů/k emisi kmenových akcií, při splnění určitých stanovených podmínek.

Zisk na akcii musí být vykázán ve výkazu zisku a ztrát, přičemž se zde uvádí základní a zředěný zisk na akcii:

- se stejnou významností
- za všechna vykazovaná období
- pro každou třídu kmenových akcií, představující jiné právo na podíl na zisku

Dlouhodobá aktiva k prodeji a ukončované činnosti

Česká legislativa v oblasti aktiv držených k prodeji a ukončovaných činností nemá specifické řešení. Je proto popsán pouze standard *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti*.

IFRS klasifikuje aktivum určené k prodeji jako aktivum, jehož účetní hodnotu je možné získat zpět spíše jeho prodejem než pokračováním v jeho užívání. IFRS 5 dále definuje vyřazovanou skupinu aktiv, která má být vyřazena v rámci jedné transakce, a to včetně veškerých souvisejících převáděných závazků. Výše uvedené položky jsou oceněny v nižší z hodnot účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady na prodej, přičemž není možné jejich odpisování. Dlouhodobá aktiva a aktiva a závazky zahrnuté ve vyřazované skupině klasifikovaná jako držená k prodeji, je nutné vykázat v rozvaze na samostatném řádku.

Ukončované činnosti jsou standardem IFRS 5 definovány jako složka podniku, která byla buď vyřazena a nebo je klasifikována jako určená k prodeji, a zároveň:

- představuje samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti, nebo
- je částí koordinovaného plánu vyřazení samostatného hlavního oboru nebo územní oblasti činnosti, a nebo
- je dceřiným podnikem pořízeným s úmyslem jeho prodeje.

Výkaz zisku a ztrát je v souvislosti s ukončovanými činnostmi rozdělen na dvě části. První je tvořena částkou součtu zisku/ztráty z ukončovaných činností za období, a druhá ziskem/ztrátou z prodeje ukončovaných činností.

5.4.3 Rozdíly v účetních postupech

Stavební smlouvy

Podle ČÚL, která se konkrétně nezabývá stavebními smlouvami, nesmí účetní jednotka používat metodu procenta dokončení. IFRS prostřednictvím standardu *IAS 11 – Stavební smlouvy* upravuje účtování výnosů/nákladů a poskytování služeb v souvislosti se smlouvami, které jsou realizovány v průběhu dvou a více účetních období, v účetní závěrce dodavatelů.

Podle ČÚL se tyto výnosy a náklady účtují na akruální bázi, dodavatel účtuje v souladu se zákonem o účetnictví náklady/výnosy do období, se kterým časově a věcně souvisejí, přičemž nevyfakturované náklady je nutné zachytit nedokončenou výrobu.

IFRS definuje stavební smlouvu jako smlouvu sjednanou za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo je závislý z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití. Dále jsou určeny tyto typy stavebních smluv:

- Smlouva za pevnou cenu je stavební smlouva, ve které dodavatel souhlasí s pevnou smluvní cenou nebo pevnou sazbou za jednotku výkonu, což v některých případech podléhá ustanovením o možném zvýšení nákladů.
- Smlouva typu náklady plus přírážka je stavební smlouva, podle níž jsou dodavateli uhrazeny dohodnuté nebo jinak definované náklady plus procento těchto nákladů nebo pevný poplatek.⁶⁰

Standard *IAS 11* dále upravuje problematiku kombinování a členění stavebních smluv, výnosy ze smlouvy a náklady smlouvy. Výnos ze smlouvy dle tohoto standardu zahrnuje původní částku výnosu dohodnutou ve stavební smlouvě a odchylky ve smluvní práci, právní nároky a stimulační platby (v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že budou mít za následek výnos a je možné je spolehlivě měřit). Náklady smlouvy zahrnují náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě, náklady, které jsou obecně přiřaditelné ke smluvní činnosti a mohou být alokovány ke smlouvě a jiné náklady, které lze vyúčtovat zákazníkovi zvlášť podle podmínek smlouvy.

V případě, že je možné odhadnout výsledek smlouvy, jsou související výnosy/náklady rozpoznány jako výnosy/náklady podle stupně rozpracovanosti k rozvahovému dni. Pokud výsledek není možné odhadnout, je výnos uznán v rozsahu vynaložených nákladů na smlouvu

⁶⁰ Úřední věstník Evropské unie L 261, 13.10.2003

s pravděpodobnou návratností a náklady smlouvy jsou uznány jako náklady v období, ve kterém vzniknou. Očekávanou ztrátu ze stavební smlouvy je nutno zaúčtovat okamžitě jako náklad. IFRS určuje požadavky na údaje stavebních smluv, které je nutné zveřejnit. Podniky musejí v souvislosti se stavebními smlouvami zveřejnit:

- částku výnosu ze smlouvu vykázanou jako výnos za období;
- metody použité pro určení výnosu ze smlouvy vykázaného za období;
- metody použité pro určení stupně rozpracovanosti nedokončené smlouvy.

Leasingy

Hlavní rozdíly obou účetních systémů spočívá v aktivaci pronajatého aktiva. Zatímco dle české účetní legislativy nájemce neaktivuje pronajaté aktivum v účetnictví a leasingové splátky zachycuje rovnoměrně v nákladech po dobu leasingu, dle IFRS musí být finanční leasing aktivován ve finančních výkazech nájemce spolu s odpovídajícím závazkem. ČÚL také jednoznačně upřednostňují právní formu před ekonomickou podstatou leasingové smlouvy.

Účtování o leasingu je v rámci **ČÚL** upraveno pravidly pro daně z příjmů. Pronajímané aktivum je v případě finančního, i operativního leasingu zachyceno v účetnictví vlastníka, který aktivum také odpisuje (účtování se řídí výhradně právní formou transakce). K tomu, aby mohl být leasing považován za finanční, stanovuje zákon o dani z příjmu minimální dobu trvání pronájmu.

Z pohledu nájemce je účtováno o zaplacené akontaci, které je po dobu pronájmu rozpouštěna do nákladů. Do nákladů se dále rozpouští i jednotlivé leasingové splátky. Celková hodnota finančního leasingu může být také zachycena na účtech časového rozlišení spolu s celkovým závazkem z leasingu - nájemce potom obě položky postupně snižuje v souladu s úhradami leasingových splátek. Aktiva ve finančním leasingu nájemce vykazuje na podrozvahových účtech.

Odpisování technické zhodnocení najatého aktiva probíhá během nájmu. Nájemce po převzetí majetku zvýší pořizovací cenu technického zhodnocení o ocenění převzatého majetku. V odpisování potom dále pokračuje ze zvýšené pořizovací ceny (nebo se záloha na budoucí splátky zaúčtuje na poskytnuté provozní zálohy). Po ukončení nájmu je odkoupený majetek zahrnut do obchodního majetku nájemce.

IFRS klasifikuje leasing jako finanční, jestliže se všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví aktiva převádějí na nájemce (např. hodnota splátek je stejná jako reálná hodnota aktiva). Operativní leasing je klasifikován jako leasing, který nepřevádí v

podstatě všechna rizika a odměny vyplývající z vlastnictví (leasing, který není finančním leasingem). Leasing pozemků a budov je nutné rozdělit na pronájem pozemků (operativní leasing) a pronájem budovy (operativní nebo finanční leasing – dle IAS 17).

Pronajímatel v rámci své účetní závěrky vykáže aktiva v rámci finančního leasingu jako pohledávky v částce, která se rovná čisté finanční investici do leasingu. Finančního výnosu je účtován modelem, který odráží konstantní periodickou míru návratnosti čisté nesplacené investice pronajímatele. Z pohledu operativního leasingu vykáže pronajímatel aktiva operativního leasingu v rozvaze, a to dle povahy aktiva. Výnos je uznáván rovnoměrně po dobu trvání leasingu. Jednorázové zaúčtování přímých nákladů pronajímatele do nákladů je zakázáno.

Nájemce ve své účetní závěrce vykazuje finanční leasing v podobě aktiv a závazků. Ocenění probíhá nižší ze současné hodnoty minimálních leasingových splátek a reálné hodnoty aktiva. V rámci finančního leasingu odpisuje nájemce aktivum stejně, jako v případě vlastních aktiv. Leasingové platby jsou při operativním pronájmu vykázány v podobě nákladu ve výkazu zisku a ztráty, a to rovnoměrně po dobu leasingu (pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela rozložení přínosů u uživatele).

Problematiku operativního a finančního leasingu v rámci *IFRS* dále upravují následující tři interpretace:

- *SIC 15 – Operativní leasingy – pobídky*. Interpretace stanovuje, že leasingové pobídky po dobu trvání leasingu vykazuje nájemce i pronajímatel jako snížení nákladů na nájemné (resp. výnosů z nájemného).
- *SIC 27 - Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu*, určuje, že v případě, kdy má skupina transakcí právní formu leasingu, a je možné je posuzovat jen jako celek, měly by být zaúčtovány jako jediná transakce.
- *IFRIC 4 - Určení, zda smlouva obsahuje leasing*. Interpretace IFRIC 4 určuje, kdy by smlouva, která nemá právní formu leasingu, ale která postupuje práva k používání aktiva výměnou za platbu, měla být vykázána jako leasing. Jedná se o smlouvy, kdy jejich plnění závisí na určitém stanoveném aktivu a nebo smlouvy, které právo užívat aktivum převádí.

Zaměstnanecké požitky

Problematika zaměstnaneckých požitků není v české účetní legislativě specificky řešena a platí tak pouze obecná pravidla pro účtování nákladů a závazků. Naproti tomu standard *IAS 19 – Zaměstnanecké požitky* řeší účtování a zveřejňování zaměstnaneckých

požitků, včetně krátkodobých požitků, penzí, životního pojištění, zdravotní péče po skončení pracovního poměru a ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky.

V rámci **ČÚL** je možné uznat zaměstnanecké požitky pouze na základě obecných zásad, protože neexistuje žádný předpis, který by se touto problematikou konkrétně zabýval. Takové účetní případy se potom účtují do období, s nímž časově a věcně souvisejí.

IFRS dělí zaměstnanecké požitky do následujících kategorií:

- krátkodobé požitky;
- požitky po skončení pracovního poměru;
- ostatní dlouhodobé požitky;
- požitky při ukončení pracovního poměru.

Do kategorie krátkodobých zaměstnaneckých požitků spadají například mzdy, platy, podíly na zisku, příspěvky na sociální zabezpečení apod. Tyto požitky by měly být uznány jako náklady v období, v němž zaměstnanec poskytl příslušnou službu. Specifická ustanovení se týkají nákladů na výplatu podílů na zisku a odměn. Tyto je možné vykázat v případě, že je účetní jednotka musí vyplatit a zároveň je možné provést jejich spolehlivý odhad.

Plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru je nutné rozdělit na dvě skupiny: Plány definovaných příspěvků jsou požitky poskytované po skončení pracovního poměru, kdy jsou náklady zaúčtovány v období, v němž jsou příspěvky splatné, a plány definovaných požitků, kdy by částka závazku vykázaná v rozvaze měla představovat současnou hodnotu závazku, odložené pojistně-matematické zisky/ztráty, odložené minulé náklady na služby a reálnou hodnotu všech aktiv plánu k rozvahovému dni.

Kategorie dlouhodobých zaměstnaneckých požitků je vykazována a oceňována obdobně, jako požitky po ukončení pracovního poměru dle plánu definovaných požitků. Odlišnost tvoří to, že pojistně-matematické zisky/ztráty a náklady na minulé služby jsou uznány okamžitě. Dlouhodobé požitky, které nejsou v plně splatné do 12 měsíců od konce období, v němž zaměstnanec poskytl službu, jsou rozpoznány jako čistý součet současné hodnoty závazku z požitku a reálné hodnoty aktiv plánu, z kterého mají být závazky vypořádány.

Požitky při ukončení pracovního poměru, jakým je například odstupné, jsou uznány, je-li prokazatelně rozhodnuto ukončit předčasně pracovní poměr zaměstnance před jejich standardním odchodem do důchodu nebo poskytnout při tomto ukončení zaměstnanci požitky (podnik má plán, od kterého reálně nemůže ustoupit).

Pojistné smlouvy

Protože se česká účetní legislativa pro podnikatele problematikou pojistných smluv nezabývá (řeší ji Vyhláška 502/2002 Sb. a Účetní standardy pro pojišťovny), bude dále zmíněn jen základní princip standardu *IFRS 4 – Pojistné smlouvy*.

IFRS vymezuje požadavky na účetní výkaznictví pojistných smluv, přičemž ze standardu *IFRS 4* vyplývá, že pojistitelé nemusejí dodržovat Koncepční rámec a některé standardy *IFRS*. Je vyžadováno ověřit přiměřenost účtovaných pojistných závazků a snížení hodnoty u aktiv v zajištění – související aktiva v zajištění nesmí být započítávány s pojistnými závazky. Standard také zakazuje používání rezerv na katastrofy a vyrovnávací rezervy.

Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory

Požadavky na rozpoznání a prezentaci státních dotací a podpory jsou u Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české účetní legislativy podobné. Mezinárodní standard, který řeší tuto oblast, má označení *IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*.

Podle *ČÚL* se státní dotace poskytnuté k náhradě nákladů účtují ve výnosech, přičemž podstatná je časová a věcná souvislost s uznáním nákladů, na jejichž krytí byly dotace poskytnuty. V případě dotací na krytí nákladů na dlouhodobý majetek, je nutné odečíst tyto dotace od hodnoty daného majetku, v ostatních případech se dotace vykazují ve výsledovce jako výnos.

Státní dotace se v rámci *IFRS* nevykazuje v případě, že neexistuje přiměřená jistota toho, že účetní jednotka splní s ní spojené podmínky a že dotace bude přijata (což např. pouze samotné obdržení dotace neprokazuje). V případě, že podmínky splněny jsou, je dotace rozpoznána ve výnosech, a to ve vztahu k souvisejícím nákladům, jenž má kompenzovat. Způsob účtování o peněžitých, nepeněžitých dotacích nebo o prominutí státní půjčky je stejný, přičemž nepeněžní dotace se vykazují obvykle ve výši jejich reálné hodnoty, ale je povoleno také vykázání v hodnotě nominální.

Dotace, které byly poskytnuty ke krytí dlouhodobého majetku se vykazují jako odložený výnos, jenž je rozpoznáván do výnosů během životnosti souvisejícího aktiva nebo také odečtením dotace od hodnoty aktiva. V ostatních případech musí být dotace vykázány ve výnosech ve výsledovce a nebo jako snížení souvisejícího nákladu.

Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory dále upravuje interpretace *SIC 10 - Státní podpora bez specifické vazby na provozní činnosti*, která určuje, že státní pomoc

účetním jednotkám, která je zaměřená na povzbuzení a dlouhodobou podporu podnikatelské činnosti, upravuje také uvedený standard IAS 20.

Směnné kurzy cizích měn

Základní rozdíl spočívá v tom, že česká legislativa upravující účetnictví označuje českou korunu současně za měnu funkční a vykazovací, zatímco subjekty, které přijaly IFRS, musí určit funkční měnu a přepočítat částky uvedené v cizí měně na měnu vykazování. Odlišnosti lze nalézt také v oblasti přepočtu transakcí v cizích měnách a v používaných kurzech.

ČÚL nevyžaduje stanovit funkční měnu, za tu je automaticky považována česká koruna, ve které také účetní jednotky vedou svoje účetnictví. V případě v cizí měně uvedených pohledávek a závazků, akcií, cenných papírů, derivátů, cenin a hotovosti, rezerv atd. jsou vyžadovány také paralelní zápisy v této cizí měně. Účetní závěrku je nutné sestavit v českých korunách.

Majetek a závazky, které byly pořízeny v cizí měně se musejí k datu transakce přepočítat na české koruny, a to směnným kurzem vyhlášeným ČNB, a nebo je možné použít pevný směnný kurz. Následně je k rozvahovému dni nutné některé položky přepočítat oficiálním závěrkovým kurzem, který vyhláší ČNB. Kursové rozdíly se ke dni sestavení účetní závěrky neúčtují samostatně, ale jsou součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalencí. V případě, že cenný papír nebo podíl není oceněn tímto způsobem, účtují se kursové rozdíly prostřednictvím rozvahových účtů nebo na vrub/ve prospěch finančních nákladů/finančních výnosů.

Přepočet účetní závěrky na cizí měnu ČÚL neřeší – co se týče účetních závěrek zahraničních subjektů, ty musí být přepočteny směnným kurzem, který je platný k datu sestavení konsolidované účetní závěrky.

IFRS po každém subjektu požaduje, aby si stanovil svou funkční měnu a v ní vyčíslil své hospodářské výsledky a finanční pozici. Standard *IAS 21 – Dopady změn měnových kurzů* uvádí následující faktory, které musí podnik při volbě finanční měny zvážit:

- měna, která převážně ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb účetní jednotky,
- měna státu, jehož konkurenční síly a předpisy převážně určují prodejní ceny zboží a služeb jednotky,
- měna, která převážně ovlivňuje mzdové náklady, náklady na materiál a ostatní náklady na poskytování zboží a služeb účetní jednotky.

IFRS dále uvádí, že je možné předkládat účetní závěrku v jakékoli měně. Pokud se ale liší měna vykazování a funkční měna daného subjektu, je nutné přepočítat hospodářský výsledek a finanční pozici na měnu vykazování.

Všechny transakce v cizích měnách je nutné přepočíst na funkční měnu, a to směnným kursem cizí měny a funkční měny k datu transakce (v určitém případě je také možné uplatnit průměrný týdenní nebo měsíční kurz). Jak je uvedeno v standardu IAS 21, je následně ke každému rozvahovému dni nutné:

- přepočíst peněžní položky v cizí měně závěrkovým kurzem;
- vykázat za použití historického směnného kurzu nepeněžní položky, které jsou v historických cenách oceněny;
- vykázat za použití směnného kurzu platného k datu určení reálné hodnoty všechny nepeněžní položky, které jsou oceněny v reálné hodnotě.⁶¹

Kurzové rozdíly, které vzniknou při vypořádání peněžních položek a při převodu pomocí měnového kurzu, lišícího se od kurzu použitého při počátečním zaúčtování, jsou uznávány jako výnosy nebo náklady. Hospodářské výsledky a finanční pozice účetní jednotky, jejíž funkční měna není měnou hyperinflační, jsou přepočítány následujícím způsobem:

- aktiva a závazky každé prezentované rozvahy včetně srovnávacích období se převedou závěrkovým kurzem platným k rozvahovému dni,
- výnosy a náklady jednotlivých výsledovek včetně srovnávacích období se převedou měnovým kurzem k datu transakce,
- veškeré výsledné kurzové rozdíly se národně vykáží jako samostatná složka vlastního kapitálu.

Pro převod hospodářského výsledku a finanční pozice subjektu, jehož funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky je nutné použít zvláštní pravidla (konkrétně standard IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách). Interpretace *SIC 7 - Zavedení eura* určuje, jak má být používán standard IAS 21 po přechodu na euro.

⁶¹ Úřední věstník Evropské unie L 394, 31.12.2004

Penzijní plány

V České republice se v praxi penzijní plány s definovanými požitky nepoužívají a nejsou upraveny ani konkrétními předpisy. Z pohledu IFRS je vymezení zásad zachycování a vykazování penzijních plánů v účetních závěrkách úkolem standardu *IAS 26 – Penzijní plány*.

Z pohledu **IFRS** musí každý výkaz plánu definovaných požitků obsahovat výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky a také popis pravidel financování. Výkaz plánu definovaných požitků tedy musí obsahovat:

- Výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky, pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků (v rozlišení na podmíněné a nepodmíněné požitky) a výsledný přebytek nebo deficit; a nebo
- Výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky obsahující informaci o pojistně-matematické současné hodnotě přislíbených penzijních požitků (v rozlišení na podmíněné a nepodmíněné požitky) nebo odkaz na tuto informaci v příložené zprávě pojistného matematika.

Podle standardu *IAS 26 – Penzijní plány*, je dále nutné ocenit požitky pro plány definovaných požitků pojistně-matematickou hodnotou a investice penzijního plánu ocenit použitím reálných hodnot.

Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

Oblast hyperinflace není v českém účetnictví řešena, proto bude nastíněn pouze základní princip standardu *IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*.

Cílem standardů **IFRS** je zajistit smysluplnost finančních údajů účetních jednotek vykazujících také v hyperinflačních ekonomikách, tedy ekonomikách, ve kterých kumulativní míra inflace v průběhu tří let dosahuje 100%. V tomto případě se účetní závěrka, stejně jako odpovídající údaje za předchozí období, vyjadřuje zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Částky které nejsou vyjádřeny ve zúčtovací jednotce platné k rozvahovému dni, se přepočtou použitím všeobecného cenového indexu. Zisk/ztráta z čisté peněžní pozice se zahrne do výsledku hospodaření a vykáže samostatně v příloze k závěrce.

Této problematice se týká také interpretace *IFRIC 7 – Použití metody přepracování výkazů v IAS 29*, která stanovuje, že pokud se z ekonomiky funkční měny účetní jednotky stane ekonomika hyperinflační, musí se účetní jednotka řídit požadavky standardu *IAS 29*, jako kdyby ekonomika byla hyperinflační vždy.

Snížení hodnoty aktiv

ČÚL neobsahuje žádný konkrétnější návod výpočtu snížení hodnoty aktiv, stanovuje pouze to, že o snížení účetní hodnoty majetku jsou účetní jednotky povinny účtovat. Naproti tomu IFRS ve standardu *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv* podrobně upravuje prověrky snížení hodnoty aktiv a jejich provádění, způsob účtování o ztrátách plynoucích ze snížení hodnoty aktiv a podmínky zrušení těchto ztrát. Oblastí odlišností systémů je také zrušení dříve zaúčtované ztráty ze snížení hodnoty.

V rámci **ČÚL** stanovuje obecné požadavky účtování o snížení hodnoty majetku prostřednictvím účtu opravných položek Vyhláška. Konkrétní ustanovení upravující tvorbu opravných položek obsahuje Český účetní standard pro podnikatele č. 005. ČÚL stanovuje rozvahový den, jako den kdy je nutné posuzovat snížení hodnoty, a to u veškerých aktiv. Správnost a přiměřenost částek zaúčtovaných jako opravné položky, které snižují účetní hodnotu aktiv, musí účetní jednotka zdokumentovat. Další specifikace české účetnictví neobsahuje.

V ČÚL je rozhodující, jestli účetní jednotka snížení hodnoty posoudila jako dočasné a vytvořila k danému aktivu opravnou položku, a nebo snížení hodnoty posoudila jako trvalé a provedla jednorázový odpis. Opravnou položku je totiž možné zrušit, zatímco odpis nikoliv. Na rozdíl od IFRS může nová účetní hodnota aktiva převýšit hodnotu, kterou by dané aktivum mělo, kdyby žádná ztráta nebyla v předchozích letech zaúčtována.

V rámci **IFRS** upravuje oblast snížení hodnoty aktiv standard *IAS 36*, který se vztahuje na všechna aktiva s výjimkou:

- zásob (*IAS 2 - Zásoby*);
- aktiv vzniklých ze smluv o zhotovení (*IAS 11 – Smlouvy o zhotovení*);
- odložených daňových pohledávek (*IAS 12 - Daně ze zisku*);
- aktiv vyplývajících ze zaměstnaneckých požitků (*IAS 19 -Zaměstnanecké požitky*);
- finančních aktiv (*IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování*);
- investic do nemovitostí oceňovaných reálnou hodnotou (*IAS 40 - Investice do nemovitostí*);
- biologických aktiv týkajících se zemědělské činnosti a oceněných reálnou hodnotou sníženou o odhadované náklady prodeje (*IAS 41 - Zemědělství*);
- odložených nákladů na akvizici a nehmotných aktiv vzniklých ze smluvních práv pojistitele podle pojistných smluv spadajících do působnosti *IFRS 4*;

- dlouhodobého majetku klasifikovaného podle IFRS 5 jako majetek držený za účelem prodeje.

IFRS stanovuje že účetní jednotka musí provést test snížení hodnoty minimálně jednou ročně u veškerých nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti a u goodwillu, přičemž je možné test provádět kdykoli během účetního roku, ale vždy v tutéž dobu. U ostatních kategorií aktiv účetní jednotka k rozvahovému dni posoudí, jestli se u nich projevují nějaké vnitřní a vnější náznaky snížení hodnoty. Test snížení hodnoty se provádí pouze tehdy, pokud se takové náznaky vyskytly a jeho prostřednictvím se odhadne zpětně získatelná částka daného aktiva. Zpětně získatelná částka je vyšší částka z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej a jeho hodnoty z užívání.

V případě, že výsledkem kalkulace je ztráta ze snížení hodnoty, může účetní jednotka tuto ztrátu zaúčtovat jako ztrátu ze snížení hodnoty jednotlivé peněžotvorné jednotky, ztrátu ze snížení hodnoty jednotlivého aktiva nebo ztrátu ze snížení hodnoty skupiny peněžotvorných jednotek. IFRS obecně umožňují zrušit ztrátu ze snížení hodnoty aktiva stanovením zpětně získatelné částky a následným vyčíslením části ztráty, která bude zrušena (v rámci goodwillu to není povoleno), přičemž nová účetní hodnota aktiva nesmí převýšit hodnotu, kterou by dané aktivum mělo, kdyby žádná ztráta nebyla v předchozích letech zaúčtována. V rámci IFRS tuto oblast upravuje ještě Interpretace *IFRIC 10 Mezikritérií účetní výkaznictví a snížení hodnoty*, viz výše.

Zemědělství

Problematika zemědělství není v české legislativě specificky řešena, přičemž o zemědělských produktech a biologických aktivech se účtuje jako o zásobách a dlouhodobém hmotném majetku. IFRS tuto problematiku zastřešuje standardem *IAS 41 – Zemědělství*. Nejvýznamnější odlišnosti obou systémů se vyskytují v oblasti ocenění.

ČÚL klasifikuje v rámci Vyhlášky pro podnikatele základní stádo, tažná zvířata a pěstitelské celky trvalých porostů jako dlouhodobý hmotný majetek a zvířata jako zásoby. Dlouhodobý hmotný majetek a zásoby jsou zachyceny v pořizovací ceně. V případě majetku vytvořeného vlastní činností se ocenění provádí v plné výši výrobních nákladů. Reprodukční pořizovací cena je využita v případech bezúplatného nabytí a v situacích, kdy nelze zjistit náklady na vytvoření majetku. Biologická aktiva klasifikována jako dlouhodobý hmotný majetek, se odpisují po dobu jejich životnosti.

Protože jsou biologická aktiva a zemědělské produkty po celou dobu životnosti oceňovány pořizovacími náklady, nevznikají dle ČÚL při výchozím uznání žádné zisky ani ztráty. Na zisk běžného období tak mají vliv pouze odpisy biologických aktiv nebo dopady snížení hodnoty.

IFRS definuje pojmy zemědělská činnost, zemědělský produkt, biologické aktivum, skupina biologických aktiv a sklizeň. IAS 41 upravuje účtování o státních dotacích souvisejících se zemědělskou činností, a účtování biologických aktiv a zemědělských produktů v okamžiku sklizně. Po okamžiku sklizně se využívá standard *IAS 2 - Zásoby* nebo jiný standard.

Biologická aktiva a zemědělská produkce jsou dle IFRS k rozvahovému dni oceňována reálnou hodnotou, od které jsou odečteny odhadnuté náklady prodeje (s výjimkou situací, kdy není možné reálnou hodnotu určit). Posledním východiskem v případě, že není možné reálnou hodnotu určit, je aplikace nákladové metody ocenění. Změny v reálné hodnotě biologických aktiv během období jsou vykazovány v hospodářském výsledku. Všechny změny reálné hodnoty biologických aktiv a zemědělských produktů jsou zachyceny v zisku nebo ztrátě běžného roku.

Provozní segmenty

Česká účetní legislativa neupravuje vykazování podle segmentů, zatímco standard IFRS 8 – Provozní segmenty se touto problematikou zabývá celý.

ČÚL je vyžadováno, aby byly v příloze rozvrženy tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb, a to podle zeměpisného umístění trhů a podle druhů činnosti. Toto se týká případů, kdy se tyto trhy a druhy činností významně odlišují. Vykazování dle segmentů není vyžadováno.

Standard IFRS 8 musí při přípravě účetní závěrky uplatnit účetní jednotky, které uvádějí na veřejný trh s cennými papíry libovolné cenné papíry nebo jednotky, které emitují veřejně obchodovatelné akcie nebo dluhové cenné papíry. **IFRS** dále definují provozní segment a pokyny pro jeho určení (většinou hranice 10%), přičemž do vykazovaných segmentů je nutné zahrnout alespoň 75% celkových podnikových výnosů.

Úhrady akciemi

V české praxi nejsou platby provedené akciemi běžně užívány, a proto tuto problematiku specificky neřeší ani česká účetní legislativa. Naopak IFRS způsob účtování o těchto transakcích konkrétně upravují standardem *IFRS 2 – Platby akciemi*.

IFRS rozlišuje tři typy transakcí, které zahrnují platby akciemi. První typ představují transakce s úhradou vlastním kapitálem, v rámci kterých subjekt obdrží zboží nebo služby náhradou za kapitálové nástroje subjektu. V těchto případech se transakce oceňují v reálné hodnotě získaného zboží/služby nebo v reálné hodnotě poskytnutého kapitálového nástroje, přičemž se transakce oceňuje k datu, ke kterému byl kapitálový nástroj poskytnut. Transakce jsou zachyceny jako aktiva nebo náklady s odpovídajícím zvýšením vlastního kapitálu.

Transakce s úhradou hotovostí, v jejichž rámci subjekt získá zboží nebo služby za vzniku závazku k dodavateli ve výši, která závisí na hodnotě akcií nebo jiných kapitálových nástrojů společnosti, představují druhý typ. V rámci těchto transakcí jsou nabyté zboží/služby a vzniklý závazek oceněny v reálné hodnotě závazku, přičemž nedochází ke zvýšení vlastního kapitálu. Případné změny reálné hodnoty se vykazují v hospodářském výsledku období.

Třetí typ transakce, zahrnuje transakce v rámci kterých subjekt obdrží zboží nebo služby, a podmínky ujednání určí, že je při vyrovnání možné volit mezi hotovostí nebo vydáním kapitálových nástrojů, se oceňuje reálnou hodnotou přijetého zboží/služeb.

Ke standardu IFRS 2 se vztahují ještě dvě následující interpretace Výboru:

- *IFRIC 8 – Rozsah standardu IFRS 2* – upravuje ocenění neidentifikovatelného zboží a služeb. Tyto položky se ocení jako rozdíl mezi reálnou hodnotou úhrady vázané na akcie a reálnou hodnotou identifikovatelného přijatého zboží či služeb.
- *IFRIC 11 – IFRS 2 Platby vlastními akciemi a platby akciemi ve skupině* - objasňuje použití standardu IFRS 2 pro určité úhrady vázané na akcie, které zahrnují vlastní akciové nástroje a akciové nástroje mateřské společnosti.

Výdaje na průzkum a vyhodnocení

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví i české účetnictví považují výdaje na průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů za dlouhodobá aktiva., přičemž ČÚL je považuje obecně za součást jiných, obvykle později uznávaných aktiv. V rámci IFRS tuto problematiku ošetřuje standard *IFRS 6 – Průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů*.

V případě, že náklady na průzkum a vyhodnocení splňují kritéria pro uznání dlouhodobých aktiv, jsou tyto výdaje dle ČÚL připočteny k nákladům na později uznaná dlouhodobá aktiva. Tyto se následně oceňují pořizovací cenou, v případě závazků z titulu rezerv na demontáž a uvedení do původního stavu tradiční nákladovou metodou.

IFRS stanovuje výdaje vynaložené na průzkum a vyhodnocení jako výdaje, s výjimkou:

- Dříve vynaložených výdajů, které podniku vznikly před tím, než získal zákonná práva k průzkumu určité oblasti a
- výdajů vynaložených po prokázání technické proveditelnosti a ekonomické efektivity využití nerostného zdroje.

Aktiva v souvislosti s průzkumem a vyhodnocením je nutné ocenit pořizovacími náklady. Ty mohou zahrnovat například nabytí práv na průzkum, náklady na topografické, geologické, geochemické a geofyzikální studie a průzkumné vrty. Veškeré vzniklé závazky přemístit aktivum a uvést místo do původního stavu, je nutné zachytit v souladu se standardem *IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

V případě, že se vyskytnou okolnosti naznačující, že účetní hodnota aktiv z průzkumu a vyhodnocení je vyšší než jejich návratnost, je nutné provést test pro snížení hodnoty. Zveřejňují se informace, které identifikují a popisují částky z průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů.

5.4.4 Rozdíly v oblasti podnikových kombinací

Podnikové kombinace

V české praxi existuje rozdílná úprava pro koupi, vklad a přeměny společnosti. Při účtování podnikových kombinací se obvykle používá metoda koupě, přičemž je respektována právní formy transakce. Česká legislativa této oblasti vychází z obchodního zákoníku. IFRS se liší nejen v samotné koncepci ale i v řadě specifických rozdílů, které upravuje standard *IFRS 3 – Podnikové kombinace*.

ČÚL nedefinuje pojem podnikové kombinace, upravuje ale několik forem podnikových kombinací a přeměn. Česká legislativa upravuje prodej podniku nebo jeho části, přeměny společností ve formě fúzí, převodu jmění na společníka nebo akcionáře, rozdělení společnosti a změny právní formy podnikání, a podnikové kombinace uskutečněné formou nákupu podílů. ČÚL aplikuje metodu koupě v plném rozsahu na koupi dceřinných společností pro účely konsolidované účetní závěrky. Ostatních podnikových kombinací se týkají specifická pravidla, která zahrnují kombinace metody koupě, metody spojení podílů a ostatních účetních technik. Identifikace nabyvatele se řídí právní formou akvizice, přičemž datum akvizice je vázáno na právní formu. Pořizovací cena podnikové kombinace je tvořena úhrnem ceny pořízení a transakčních nákladů.

Aktiva a závazky, které jsou předmětem nabytí, jsou podle ČÚL identifikována a oceněna, jestliže splňují obecná kritéria rozpoznání. Ocenění se provádí reálnou hodnotu, přičemž je v některých případech možné použít účetní hodnotu předchozího vlastníka.

V rámci české legislativy jsou rozlišeny tři typy goodwillů. Goodwill, zachycený jako nehmotné aktivum, představující rozdíl mezi hodnotou podniku a reálnou hodnotou nabytých, odděleně identifikovatelných aktiv a závazků, který se vztahuje k podniku nabytému koupí, vkladem nebo přeměnou. Tento může vzniknout i z transakce. Goodwill, který se nazývá konsolidační rozdíl, a vzniká v důsledku nákupu dceřinné společnosti. A konečně oceňovací rozdíl k nabytému majetku, tedy goodwill vztahující se k podniku nabytému koupí, vkladem nebo přeměnou, kdy jsou nabytá aktiva a závazky vykázány na základě účetních hodnot.

IFRS naproti tomu identifikuje podnikovou kombinaci na základě povahy transakce, nepřihlíží se ale k její právní formě. *IFRS* 3 definuje podnikovou kombinaci jako spojení samostatných subjektů či podniků do jedné vykazující jednotky, přičemž tato kombinace může zahrnovat i koupi čistých aktiv jiného podniku, včetně goodwillu.⁶² Standard se nevztahuje na takové podnikové kombinace, při kterých dochází ke vzniku společného podniku, a dále na podnikové kombinace mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou a na kombinace mezi dvěma nebo více vzájemnými účetními jednotkami.

U podnikových kombinací je použita pouze metoda koupě, metoda spojení podílů je zakázána. Při aplikaci metody koupě dochází nejdříve k identifikaci nabyvatele, stanovení pořizovacího nákladu podnikové kombinace a následně k alokaci pořizovacího nákladu podnikové kombinace na nabytá aktiva a převzaté a podmíněné závazky k datu akvizice. Pořizovací cena podnikové kombinace je složena z reálných hodnot převedených aktiv a závazků a kapitálových nástrojů vydaných nabyvatelem, a veškerých nákladů přímo souvisejících s podnikovou kombinací.

Pořizovací cena podnikové kombinace je podle *IFRS* alokována prostřednictvím rozpoznání identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku, které vyhovují kritériím pro rozpoznání, a to v jejich reálné hodnotě k datu akvizice.

Následný rozdíl mezi pořizovací cenou kombinace a podílem nabyvatele na čisté reálné hodnotě aktiv, závazků a podmíněných závazků, představuje goodwill, který je při prvotním zaúčtování oceněn částkou stanovenou jako rozdíl mezi pořizovacím nákladem podnikové kombinace a podílem na čisté reálné hodnotě nabytých identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků. Pokud podíl nabyvatele převyšuje pořizovací cenu, musí

⁶² Úřední věstník Evropské unie L 392, 31.12.2004

nabyvatel přehodnotit identifikaci a ocenění identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků včetně určení pořizovací ceny podnikové kombinace. Částka, o kterou převyšší podíl pořizovací cenu je zachycena jako okamžitý zisk.

V případě, že účetní jednotka provedla prvotní zaúčtování podnikové kombinace pouze prozatímně, jsou úpravy prozatímních hodnot do 12 měsíců zaúčtovány jako přepracování. Po uplynutí 12 měsíců se uznávají pouze úpravy představující opravu.

Konsolidovaná a nekonsolidovaná účetní závěrka

Odlišnosti českého účetnictví a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví spočívají např. ve vyloučení dceřinných společností z konsolidace, konsolidačních postupů nebo vykazování investic do dceřinných společností v nekonsolidované účetní závěrce. V rámci IFRS tuto problematiku řeší standard IAS 27 - *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřinných podniků*.

Z pohledu **ČÚL** musí mateřská společnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Mateřskou společností je dle obchodního zákoníků ovládající nebo řídící osoba, přičemž o ovládající osobu se jedná v případě:

- většinového společníka;
- osoby disponující většinou hlasovacích práv na základě dohody uzavřené s jinými společníky;
- osoby, která může prosadit jmenování nebo odvolání většiny členů představenstva (resp. obdobného statutárního orgánu nebo dozorčí rady);
- osoby disponující alespoň 40 % hlasovacích práv v případě, že jiná osoba nedisponuje stejným nebo vyšším množstvím hlasovacích práv;
- uzavření ovládací smlouvy mezi ovládající a ovládanou osobou.

Dle české legislativy je možné z konsolidačního celku vyloučit účetní jednotky s nevýznamným podílem na celku a jednotky vykonávající odlišnou činnost (jejich zahrnutí by porušilo věrný a poctivý obraz) a dále také dlouhodobá omezení, která brání konsolidující účetní jednotce ve výkonu práv a akcie konsolidovaných účetních jednotek, které jsou drženy výhradně za účelem jejich prodeje v bezprostředně následujícím účetním období.

Dle zákona o účetnictví je konsolidující účetní jednotka osvobozena od povinnosti konsolidovat, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se konsolidovaná

účetní závěrka sestavuje, uvedené účetní jednotky na základě svých posledních řádných účetních závěrek nepřekročily nebo nedosáhly alespoň dvou ze tří uvedených kritérií:

- účetní hodnota celkových aktiv více než 350 mil. Kč
- roční úhrn čistého obratu více než 700 mil. Kč
- průměrný počet zaměstnanců více než 250⁶³

Konsolidovanou účetní závěrku nemusí sestavovat také mateřská společnost, která emituje veřejně neobchodovatelné cenné papíry, a to v případě, že se současně jedná o dceřinou společnost zahrnutou do konsolidované účetní závěrky sestavované v souladu s ČÚL nebo IFRS mateřskou společností tohoto konsolidačního celku.

Pro sestavení konsolidované účetní závěrky je dle ČÚL možné použít metodu plné konsolidace, poměrné konsolidace nebo metodu konsolidace ekvivalencí (protihodnotou). Pro konsolidaci dceřinných společností se používá metoda plné konsolidace, jejíž podstatou je plné začlenění složek rozvahy a výkazů zisku a ztráty ovládaných a řízených osob po případném přetřídění a úpravách do rozvahy a výkazu zisku a ztráty mateřské společnosti. Menšinové podíly dceřinných společností se potom v rozvaze oddělí od podílu, který na těchto aktivech má mateřská společnost, přičemž ve výsledovce se menšinový podíl na hospodářském výsledku běžného roku vykáže odděleně. ČÚL neupravuje oblast zařazení a vyloučení z konsolidačního celku, kumulované kursové rozdíly a jednoty zvláštního určení.

Zákon o účetnictví dále stanovuje, že nekonsolidované účetní závěrky, z kterých vychází konsolidovaná závěrka, by měly být sestaveny ke stejnému datu, přičemž se obě sestavují za stejné účetní období.

Z pohledu ČÚL je primární závěrkou nekonsolidovaná účetní závěrka, kterou musí účetní jednotky vyhotovovat vždy. V této závěrce se dceřinné společnosti oceňují podle *Českého účetního standardu č. 008* pořizovací cenou nebo ekvivalencí. Výše zmíněné tak představuje rozdíly v obou účetních systémech.

IFRS definuje dceřinný podnik jako účetní jednotku, ovládanou jinou účetní jednotkou, mateřským podnikem. Ovládání resp. kontrola je potom definována jako pravomoc ovládat finanční a provozní aspekty fungování jiného subjektu tak, aby měl ovládající z jeho činnosti užitek.⁶⁴ Vzhledem k důležitosti pojmu kontrola je tento standardem IAS 27 ještě dále specifikován.

⁶³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁴ Úřední věstník Evropské unie L 394, 31.12.2004

Konsolidovanou účetní závěrkou se podle IFRS rozumí závěrka mateřského podniku a dceřinných podniků, která je prezentovaná jako účetní závěrka jediné ekonomické jednotky. V následujících případech je mateřská společnost od sestavení konsolidované účetní závěrky osvobozena:

- mateřská společnost je sama zároveň dceřinnou společností a vlastníci byli informováni a souhlasí s tím, že konsolidovaná účetní závěrka se sestavovat nebude;
- dluhové ani kapitálové nástroje, které mateřská společnost emituje nejsou veřejně obchodované;
- mateřská společnost nehodlá emitovat žádný typ nástrojů k veřejnému obchodování;
- mateřská společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a tato je veřejnosti plně k dispozici.

Základní konsolidační postup definovaný mezinárodním standardem IAS 27 vypadá následovně:

- Účetní výkazy mateřské společnosti a jejích dceřinných společností se nejprve sloučí tím způsobem, že se sečtou jednotlivé řádky, na nichž jsou uvedeny položky obdobných aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů.
- Vyloučí se účetní hodnota investic mateřské společnosti do jednotlivých dceřinných společností a podíl mateřské společnosti na jejich vlastním kapitálu.
- V plné výši se vyloučí zůstatky a transakce mezi podniky ve skupině a související výnosy a náklady.
- Stanoví se výše menšinových podílů na čistém zisku konsolidovaných dceřinných společností za příslušné účetní období.

Dále dojde k oddělení menšinových podílů na čistých aktivech konsolidovaných dceřinných společností od podílu, který má na jejich vlastním kapitálu mateřská společnost. Při sestavování konsolidované účetní závěrky je nutné používat pro obdobné transakce jednotné účetní zásady (jinak je nutné provést úpravy).

Data vykazání účetních závěrek dceřinných podniků se nesmějí lišit od data sestavení účetní závěrky skupinou o více než tři měsíce. Pokud tomu tak je, sestaví dceřiná společnost pro účely konsolidace k rozvahovému dni mateřské společnosti další účetní závěrku. Podle IFRS je nutné do konsolidačního celku zařadit dceřinou společnost od data, kdy nad ní matka získá kontrolu. Vyřazena je k datu, kdy matka tuto kontrolu ztratí. Menšinový podíl je potom

vykazován v rozvaze v rámci vlastního kapitálu. Hospodářský výsledek skupiny je ve výkazu zisku a ztráty rozdělen mezi menšinové podílníky a akcionáře mateřského podniku.

Podle IFRS není mateřská společnost povinna sestavovat nekonsolidovanou účetní závěrku. V této závěrce jsou investice vykázány jako podíl na vlastním kapitálu (ne na výsledku hospodaření nebo čistých aktivech). Veškeré podíly jsou oceňovány v pořizovacích nákladech (nebo v souladu se standardem IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování). Výjimku tvoří podíly určené k prodeji v souladu se standardem IFRS 5. V případě, že je skupina součástí vyšší IFRS konsolidace, kterou účetní jednotka poskytne k dispozici v potřebném rozsahu a v českém jazyce, je možné nekonsolidovat.

Interpretace *SIC 12 - Konsolidace - jednotky zvláštního určení* se zabývá jednotkami zvláštního určení. Ta je interpretací popsána jako jednotka vytvořena k provedení specifického a dobře definovaného cíle (např. realizace leasingu, výzkumné a vývojové aktivity nebo securitizace finančního aktiva).⁶⁵ Taková jednotka je následně zahrnuta do konsolidace tehdy, pokud je mateřským podnikem ovládána.

Investice do přidružených podniků

Česká legislativa i IFRS definují přidružené společnosti a obecné požadavky týkající se účtování o podílech v přidružených společnostech metodou ekvivalence obdobným způsobem. Významné odlišnosti spočívají v tom, že český účetní systém neupravuje goodwill vzniklý akvizicí přidružené společnosti a ocenění nabytých aktiv a závazků reálnou hodnotou, což může vést k rozdílům v metodě ekvivalence. Rozdíly také vyplývají z faktu, že zatímco dle českých předpisů je primární nekonsolidovaná účetní závěrka, standardy IFRS kladou důraz na konsolidovanou účetní závěrku. Tato problematika je upravena standardem *IAS 28 - Investice do přidružených podniků*.

Podle **ČÚL** představuje přidružená společnost jednotku, kterou investor neovládá, ale vykonává v ní podstatný vliv (tj. přímý nebo nepřímý podíl nejméně 20 % na hlasovacích právech přidružené společnosti), s výjimkou, kdy je možné prokázat, že investor podstatný vliv není schopen vykonávat.

V rámci konsolidované účetní závěrky investora je potom nutné investici do přidružené společnosti vykázat metodou ekvivalence. Tato metoda oceňuje podíl investora na přidružené společnosti (podle výše podílu na vlastním kapitálu), po provedení úprav s cílem použité účetní metody. V konsolidovaném výkazu zisku a ztráty investor vykáže podíl na

⁶⁵ Úřední věstník Evropské unie L 282, 26.10.2005

hospodářském výsledku přidružené společnosti, přičemž jsou vyloučeny vzájemné vztahy mající významný vliv na výši vlastního kapitálu a výsledek hospodaření přidružené společnosti.

Dividendy a podíly na zisku, které jsou vyplaceny přidruženou společností, zahrne investor do konsolidačního rezervního fondu. Ten představuje akumulované podíly na výsledcích hospodaření v ekvivalenci od data akvizice a je součástí vlastního kapitálu. Přidružená společnost se oceňuje podle podílu investora na jejím vlastním kapitálu, přičemž změna vlastního kapitálu přidružené společnosti se promítne do změny ocenění investice.

V nekonsolidované účetní závěrce se přidružené společnosti oceňují pořizovací cenou nebo metodou ekvivalence, jak popisuje Český účetní standard č. 008. Tato metoda však ale není totožná s metodou ekvivalence definovanou dle IFRS, a to z důvodů řešení goodwillu.

IFRS definuje přidruženou společnost jako účetní jednotku, v rámci které investor vykonává podstatný vliv, ale která zároveň není dceřinou společností ani společným podnikem. Výjimku tvoří situace, kdy je investorem organizace rizikového kapitálu, investiční nebo podílový fond, který ocení tyto investice reálnou hodnotou vykázanou v zisku nebo ztrátě v souladu se standardem IAS 39, ale také podíly v přidružených podnicích zařazené mezi investice držené k prodeji podle standardu IFRS 5. Podstatný vliv je definován stejně jako v případě ČÚL.

Investor musí o investicích do přidružených podniků, ve kterých uplatňuje podstatný vliv, účtovat metodu ekvivalence, přičemž výjimku tvoří situace, kdy jsou splněny všechny tři následující podmínky:

- investor je dceřiná společnost jiné účetní jednotky, jejíž ostatní vlastníci byli informováni o tom, že investor nepoužije pro konsolidaci svého podílu v přidružené společnosti metodu ekvivalence, a nemají námítky;
- dluhové ani kapitálové nástroje emitované investorem se neobchodují na veřejném trhu a investor registraci takové emise ani nepřipravuje;
- mateřská společnost skupiny, jejímž je investor členem, sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS a tato závěrka je veřejnosti k dispozici.

IAS 28 definuje ekvivalenci jako účetní metodu, v souladu s níž je investice nejprve zaúčtována v pořizovací ceně a poté upravena o po-akviziční změny stavu podílu investora na čistých aktivech přidružené společnosti.⁶⁶ Výkaz zisku a ztráty investora zobrazuje podíl

⁶⁶ Úřední věstník Evropské unie L 394, 31.12.2004

investora na zisku nebo ztrátě přidruženého podniku po datu akvizice. Účetní pravidla používaná přidruženým podnikem se musejí shodovat s pravidly, která používá investor a data vykázaní účetních závěrek investora a přidruženého podniku se nesmí lišit o více než tři měsíce.

Goodwill se v souvislosti s *IFRS 3 – Podnikové kombinace* zahrnuje do účetní hodnoty investice a není jej možné odpisovat (negativní goodwill není součástí účetní hodnoty investice). O podílu na ztrátě vytvořené přidruženou společností účtuje investor do té doby, kdy je hodnota jeho podílu na ztrátě rovna hodnotě jeho podílu na přidružené společnosti. Pokud podíl na ztrátě tuto hodnotu překročí, podíl investora na přidružené společnosti má nulovou hodnotu.

V nekonsolidované účetní závěrce investora, který má podíl v přidružené společnosti jsou investice vykazovány jako podíl na vlastním kapitálu. Je velmi podstatné, že narozdíl od ČÚL není mateřská společnost účtující dle IFRS povinna sestavovat nekonsolidovanou účetní závěrku.

Vykazování účastí ve společných podnicích

V rámci této problematiky existuje mezi českým účetním systémem a IFRS řada odlišností. Mezi ty nejvýznamnější patří samotná definice spoluovládaných operací a společně ovládaných aktiv, účetní pravidla a způsoby vykazování účastí.

ČÚL stanovuje účetní postupy používané v případě, kdy je podnik ovládán jedním nebo více podniky, které jsou vlastníky stejných účastí na základním kapitálu ovládaného podniku a jednají ve shodě. Vykazující podnik, který má podíl ve společném podniku, má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a použít metodu poměrné konsolidace, přičemž v rámci samostatné účetní závěrky je majetkový podíl oceněn pořizovací cenou nebo ekvivalenční metodou. Podíly na společných podnicích jsou v rámci nekonsolidované účetní závěrky oceňovány buď pořizovací cenou nebo ekvivalencí.

V ČÚL nejsou obsaženy požadavky na zachycení spoluovládaných operací (jejich zveřejnění v příloze nejsou požadována) a spoluovládaných aktiv (obvykle se účtuje a vyazuje dle právní formy). Spoluovládané operace a aktiva mají většinou formu sdružení, přičemž hospodářský výsledek účastníka sdružení se upravuje o poměrnou část nákladů a výnosů, a vzájemné vztahy mezi účastníky sdružení se vykazují v pohledávkách a závazcích.

IFRS se prostřednictvím standardu *IAS 31 – Účasti ve společném podnikání* vztahuje na veškeré podíly v podnicích, ve kterých investor vykonává společné řízení/společnou kontrolu, přičemž hlavním znakem je smlouva o spoluovládání. Výjimku tvoří situace, kdy je

investorem organizace rizikového kapitálu, podílový fond nebo investiční fond a rozhodne se ocenit svoje investice reálnou hodnotou vykázanou v zisku/ztrátě v souladu se mezinárodním standardem IAS 39. Společné podnikání může mít podobu spoluovládaných operací, aktiv nebo jednotek. V případě spoluovládaných operací zobrazuje spoluvlastník ve své individuální i konsolidované účetní závěrce ovládaná aktiva, vzniklé náklady, závazky, které na sebe bere, a svůj podíl na výnosech.

V podobě spoluovládaných aktiv zobrazuje ve své individuální i konsolidované účetní závěrce spoluvlastník svůj podíl na spoluovládaných aktivech, všechny vzniklé závazky, svůj podíl na závazcích vzniklých společnému podnikání společně všem spoluvlastníkům, všechny výnosy z prodeje nebo užití svého podílu na výstupu společného podnikání spolu se svým podílem na všech nákladech vzniklých společnému podnikání a všechny náklady, které mu přímo vznikly v souvislosti s jeho podílem ve společném podnikání.

V případě spoluovládaných jednotek je povolen výběr z následujících účetních postupů:

- Vzorové řešení - poměrná konsolidace, kdy je v rozvaze spoluvlastníka vykázan jeho podíl na spoluovládaných aktivech a závazcích a ve výsledovce vykázány jeho výnosy a náklady ze spoluovládané jednotky.
- Povolené alternativní řešení - metoda ekvivalence, kdy je podíl na spoluovládané jednotce nejprve zachycen v pořizovací ceně a poté upraven o změny stavu po akvizici spoluvlastníkovu podílu na čistých aktivech jednotky. Výsledovka odráží spoluvlastníkův podíl na výsledcích spoluovládané jednotky.

Nekonsolidovanou účetní závěrku následně sestavuje investor do přidruženého podniku, mateřská společnost nebo spoluvlastník spoluovládané jednotky, ve které jsou investice zachyceny jako přímý majetkový podíl. V rámci této závěrky není povoleno požívat ekvivalenční metodu. Nekonsolidovaná účetní závěrka je závěrka předkládaná vedle konsolidované účetní závěrky, účetní závěrky, v níž se o investicích účtuje pomocí ekvivalenční metody nebo účetní závěrky, v níž je o podílech spoluvlastníků ve společném podniku účtováno ekvivalenční metodou.

V souladu s interpretací *SIC 13 - Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníka*, se obecně považuje za správné uznání poměrného podílu na ziscích a ztrátách z nepeněžních vkladů výměnou za majetkový podíl.

5.4.5 Rozdíly v oblasti prezentace účetní závěrky

Prezentace účetní závěrky

Základní rozdíly této oblasti vycházejí z toho, že české účetnictví stanovuje striktnější požadavky na strukturu a rozvržení účetní závěrky, zatímco standardy IFRS definují obsáhlejší soubor povinných účetních výkazů. V určitých případech je zveřejnění či klasifikace českou úpravou vyžadována, ale IFRS zakázána a opačně. Standardem, upravujícím tuto oblast je *IAS 1 – Prezentace účetní závěrky*.

Povinné komponenty účetní závěrky vyžadované **ČÚL** jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce. Volitelnými komponenty jsou výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu. Podle **IFRS** obsahuje kompletní sada výkazů účetní závěrky rozvahu, výkaz zisku a ztráty, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz peněžních toků, a přílohu, která představuje shrnutí významných účetních postupů a další vysvětlení (IFRS také stanovuje mnohem obsáhlejší požadavky na zveřejňování informací v příloze než ČÚL). Pokud se podnik zavázal poskytovat služby, které umožňují přístup k důležitým ekonomickým a sociálním zařízením (např. vodovody), musí se navíc řídit i interpretací *SIC 29 - Zveřejňování - ujednání o poskytování licencovaných služeb*.

Oba dva porovnávané systémy vyžadují zveřejnění srovnatelných informací za předchozí období a umožňují analyzovat náklady v rámci výkazů zisku a ztráty buď podle funkce (účelové členění) nebo povahy (členění dle nákladových druhů). **ČÚL** stanovuje minimum vyžadovaných položek a strukturu jednotlivých součástí účetní závěrky, na rozdíl od **IFRS**, které předepsanou strukturu nemá.

Podle **IFRS** se aktiva/závazky a náklady/výnosy obecně nekompensují. Výjimku tvoří situace, kdy kompenzaci povoluje (resp. požaduje) jiný standard nebo interpretace. V rámci **ČÚL** je kompenzace také zakázána, vyjma některých případů (např. rezervy, opravné položky, komplexní náklady příštích období, zpětné vyměření daně, účtování o odložené dani apod.).

Další odlišnosti se vyskytují v rozlišování krátkodobých a dlouhodobých aktiv/závazků. **ČÚL** definuje krátkodobé a dlouhodobé položky v jednotlivých třídách aktiv a závazků samostatně, přičemž rozhodující je dvanáctiměsíční kritérium (např. hmotná a nehmotná aktiva s ekonomickou životností delší než jeden rok a s hodnotou vyšší než podnikem stanovený limit jsou považována za dlouhodobá⁶⁷).

⁶⁷ Vyhláška č.500 k provedení Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

IFRS rozlišuje aktivum jako krátkodobé, pokud:

- očekává se, že bude realizováno nebo drženo pro prodej nebo spotřebu v rámci normálního provozního cyklu podniku;
- je drženo především k obchodování;
- očekává se, že bude realizováno během dvanácti měsíců po rozvahovém dni;
- jedná se o aktiva definovaná v IAS 7 - Výkazy peněžních toků (s výjimkami);

Standard IAS 1 dále klasifikuje závazek jako krátkodobý, v případě, že:

- očekává se, očekává se, že bude uhrazen v rámci normálního provozního cyklu podniku;
- je držen především k obchodování;
- je splatný do dvanácti měsíců po rozvahovém dni;
- společnost nemá bezpodmínečné právo odložit vypořádání závazku po nejméně dvanáct měsíců po rozvahovém dni.⁶⁸

Ve všech ostatních případech jsou aktiva a závazky klasifikovány jako dlouhodobé. Výjimku z tohoto způsobu klasifikace představují situace, kdy by vykazování podle likvidity poskytovalo spolehlivější a relevantnější informace. Poslední rozdíl v této oblasti představuje zveřejňování výjimečných a mimořádných položek. **ČÚL** mimořádné položky vykazuje ve výkazu zisku a ztráty, a nevymezuje konkrétní požadavky na samostatné zveřejnění výjimečných běžných položek, zatímco **IFRS** vyžaduje, aby povaha a výše významných položek byla vykazována samostatně (ve výkazu zisku a ztráty nebo v příloze), ale zakazuje podniku označit ve výsledovce a příloze položky za mimořádné.

Výkazy peněžních toků

I přesto, že česká legislativa přímo nepožaduje zveřejňování výkazu peněžních toků, je většinou společností sestavován a předkládán. Důvodem je to, aby podniky poskytly uživatelům účetní závěrky kompletní informace. V **ČÚL** se těmito výkazy zabývá Vyhláška a Český účetní standard č. 023, v rámci IFRS potom standard *IAS 7 – Výkazy peněžních toků*.

ČÚL řeší pravidla, která souvisejí s peněžními toky, pouze v obecné rovině. Ve Vyhlášce je diskutováno pouze zahrnutí dividend, úroků a daní do jednotlivých řádků výkazu

⁶⁸ Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou [online]. c2005 [cit. 2008-01-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>. s. 13

peněžních toků, zbývající položky jsou ponechány na vůli podniku. Česká legislativa umožňuje zahrnout placené úroky do peněžních toků z investičních činností.

Podle **IFRS** musejí být peněžní toky členěny na provozní, investiční činnost a činnost financování. Standard dále upravuje způsob vykázání peněžních toků z provozní činnosti (přímou nebo nepřímou metodou) a přiřazení peněžních toků (v případě, že peněžní toky z daně ze zisku nelze přiřadit k investiční činnosti nebo k financování, jsou označeny jako toky z provozní činnosti). V souvislosti s IAS 7 jsou investiční a finanční transakce nevyžadující použití peněžních prostředků vyloučeny z výkazu peněžních toků a zveřejněny samostatně, a transakce a peněžní toky zahraničního dceřinného podniku vyjádřené v cizí měně převedeny pomocí platného kurzu. Tento standard také předpokládá zahrnutí vyplacených dividend do peněžního toku z provozních činností.

Účetní pravidla, odhady a chyby

České účetnictví přímo neřeší důsledky chyb, odhadů a změn účetních politik. Změny účetních metod a opravy chyb za minulá období se ve významných případech vykazují jako mimořádné položky. Z pohledu IFRS je toto řešeno standardem *IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

Podle **ČÚL** musí účetní jednotky při vedení účetnictví dodržovat směrné účtové osnovy, účetní metody, uspořádání a označování položek účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky a obsahové vymezení těchto závěrek. Důsledky změn v účetních politikách jsou vykazovány jako mimořádná položka běžného období, přičemž se vyžaduje jejich popis v příloze. Opravy významných chyb jsou vykazovány v podobě mimořádné položky výnosů nebo nákladů běžného období. Změny v účetních odhadech se zahrnují do výsledovky za běžné období.

IFRS prostřednictvím standardu IAS 8 stanovuje, že účetní jednotka při výběru účetních pravidel a postupů musí nejdříve vycházet z standardů a implementací případně implementačních příruček. Pokud nejsou k dispozici, měl by podnik volit účetní pravidla na základě:

- dalších standardů věnujících se obdobné problematice;
- koncepčního rámce;
- standardů vydaných jinými orgány, které připravují standardy; nebo
- z účetní literatury, případně postupů používaných v odvětví.

Podle IFRS by měla společnost používat a volit účetní pravidla z hlediska konzistentnosti transakcí, situací a událostí. Účetní jednotka by dále neměla měnit účetní pravidla, pokud to není vyžadováno standardem nebo interpretací nebo pokud by taková změna neznamenalala relevantnější a spolehlivější výsledek. Nové účetní pravidla je nutné uplatnit ve většině případů retrospektivně. Změny účetních odhadů zaúčtuje podnik v běžném nebo budoucím období a významné chyby opraví přepočtem srovnatelné hodnoty za období předchozí. V účetní závěrce je následně nutné zveřejnit všechny změny pravidel, chyb a odhadů.

Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace

Pravidla pro vykazování finančních nástrojů se v případě české účetní legislativy a IFRS shodují, ale pouze pro finanční instituce – u podnikatelských subjektů obsahuje úprava obou systémů zřejmé rozdíly. ČÚL, konkrétně České účetní standardy pro podnikatele, například narozdíl od mezinárodního standardu *IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace* nedefinují finanční aktivum, kapitálový nástroj nebo finanční závazek.

ČÚL pro podnikatele neobsahuje podrobnější požadavky, které by se týkaly zveřejňování informací o finančních nástrojích v příloze k účetní závěrce (s výjimkou Českých účetních standardů pro banky). Účetní jednotka účtující dle českých předpisů musí o finančních nástrojích zveřejňovat následující informace:

- metodu stanovení reálné hodnoty a popis použitého oceňovacího modelu
- u finančních aktiv, která nebyla přeceněna na reálnou hodnotu, důvody, proč se tak nestalo, a výši případných opravných položek
- přehled změn reálné hodnoty podle jednotlivých kategorií finančních aktiv a použitou účetní metodu
- pro každou kategorii derivátů informace o jejich rozsahu a charakteru, včetně významných podmínek, které mohou ovlivnit výši, časový průběh a pravděpodobnost budoucích peněžních toků

IFRS naopak věnuje zvýšenou pozornost tomu, jakým způsobem jsou finanční nástroje rozděleny na finanční závazky, finanční aktiva a kapitálové nástroje, menšinové podíly zahrnuje. Rozhodující je podstata smluvního ujednání a souladu s definicí finančního nástroje, přičemž klasifikace se provádí k datu vydání.

Finanční nástroj je podle IAS 32 kapitálovým nástrojem pouze za současného splnění dvou podmínek:

- Finanční nástroj neobsahuje smluvní závazek předat druhé straně peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum nebo vyměnit finanční aktiva nebo závazky s druhou stranou za podmínek, které jsou pro emitenta potenciálně nevýhodné.
- Vypořádání finančního nástroje dodáním vlastních kapitálových nástrojů emitenta je možné pouze pokud se jedná o nederivátový nástroj, který neobsahuje smluvní závazek emitenta dodat různý počet jeho vlastních kapitálových nástrojů nebo o derivát, který bude vypořádán pouze emitentem, a to výměnou fixní peněžní částky nebo jiného finančního aktiva za pevně stanovený počet vlastních kapitálových nástrojů.

O finanční závazek se jedná v případě, že emitentovi vzniká závazek dodat druhé straně hotovost nebo jiné finanční aktivum nebo pokud má vlastník právo vyžadovat hotovost nebo jiné finanční aktivum (např. umořitelné prioritní akcie). Úroky, dividendy, zisky a ztráty týkající se finančního závazku jsou vykazovány jako výnosy/náklady. Podle interpretace *IFRIC 2 - Členské podíly v družstevních účetních jednotkách* je podíl v družstvu považován za závazek v případě, pokud družstvo nemá právo požadovat jeho splacení.

IFRS určuje následující okruhy informací, které jsou účetní jednotky v souvislosti s finančními nástroji v rámci přílohy zveřejnit:

- Oblast rizik – tržního rizika, úvěrového rizika, rizika likvidity a rizika peněžních toků. Účetní jednotka musí v příloze uvést takové informace, které pomohou uživatelům vyhodnotit míru rizika, jemuž je účetní jednotka vystavena v souvislosti s používáním konkrétních finančních nástrojů.
- Oblast zásad řízení rizik – účetní jednotka musí v účetní závěrce popsat zásady a cíle v oblasti řízení finančních rizik a zajištění. Podnik by měl uvést rozsah používání finančních nástrojů, podnikatelské záměry a související rizika, včetně zásad hedgingu a eliminace nežádoucí koncentrace rizik apod.
- Oblast základních kvantitativních informací - u každé kategorie finančních aktiv a finančních závazků je jednotka povinna zveřejnit informace o výši úrokového rizika, jemuž je vystavena, o datu fixace úrokové sazby a efektivní úrokové sazbě. V rámci všech úvěrových expozic je účetní jednotka povinna zveřejnit informaci o výši úvěrového rizika a jeho významné koncentraci.

Ostatní informace, jejichž zveřejnění je nepovinné, ale je vhodné tak učinit jsou například reálná hodnota finančních aktiv a závazků podle jednotlivých kategorií, informace o nedodržení úvěrových podmínek, včetně nesplácení úvěrů, popisy transakcí, které nesplňují podmínky pro odúčtování a důvody pro reklasifikaci finančních aktiv.

Vykazování účetních informací o segmentech

České účetnictví žádným způsobem neupravuje vykazování podle segmentů. IFRS, konkrétně standard *IAS 14 – Vykazování podle segmentů*, vyžaduje zveřejnění informací o tzv. oborových a geografických segmentech.

ČÚL v této oblasti pouze vyžaduje, aby byly v příloze v případě výrazných odlišností rozvrženy tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb podle druhů činnosti a zeměpisného umístění trhů.

IFRS definuje pojmy oborový segment a geografický segment, a podmínky, za kterých musí účetní jednotka informace o těchto segmentech zveřejnit. Jeden ze segmentů je označován za prvotní a druhý za druhotný. Oborový segment představuje složku podniku poskytující výrobek/službu nebo skupinu souvisejících výrobků/služeb, která je vystavena riziku a má výnosnost odlišnou od ostatních oborových segmentů. Pro stanovení souvislosti se bere v úvahu povaha výrobků/služeb, typy/kategorie odběratelů výrobků/služeb, charakter výrobního procesu, použité metody distribuce výrobků nebo poskytování služeb případně charakter regulačního prostředí.

Geografickým segmentem je potom složka podniku zabývající se poskytováním výrobků/služeb v určitém ekonomickém prostředí, která čelí rizikům a dosahuje výnosnosti lišící se od rizik a výnosnosti segmentů působících v odlišných ekonomických prostředích. Při stanovování geografického segmentu se berou v úvahu vztahy mezi operacemi na různých územích, podobnost ekonomických a politických podmínek, územní blízkost operací, zvláštní rizika, devizová opatření a předmětná měnová rizika.

Výše uvedené segmenty potom musí účetní jednotka vykázat v případě, že z nich pochází většina výnosů z prodeje zákazníkům mimo podnik a pokud:

- jeho aktiva činí nejméně 10% úhrnu aktiv všech segmentů;
- jeho vnitropodnikový a mimopodnikový výnos představuje nejméně 10% z úhrnu vnitropodnikových a mimopodnikových výnosů všech segmentů;
- jeho výsledky představují nejméně 10% úhrnných výsledků všech ziskových/ztrátových segmentů podle toho, která z částek je vyšší.

Účetní závěrky bank a obdobných finančních institucí

Požadavky české účetní legislativy na zveřejnění údajů bank a obdobných finančních institucí se přibližují Mezinárodním standardům účetního výkaznictví.

V rámci ČÚL mají tyto finanční instituce samostatný formát rozvahy, a to v souladu s příslušnou směrnicí Evropské unie. Uvedenou strukturu výkazů musejí tyto účetní jednotky dodržovat. Finanční instituce mají také povinnost v příloze účetní závěrky zveřejňovat analýzu zbytkových splatností, a proto se neprovádí rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami.

IFRS vyžaduje, aby banky prováděly druhovou klasifikaci položek v rozvaze a ve výsledovce a vykazovaly aktiva v pořadí podle jejich likvidity. Těmto institucím je dále určeno minimum položek, které musí být v rámci rozvahy a výkazu zisku a ztráty vykázány, včetně požadavků na další informace (např. koncentrace aktiv, závazků a podrozvahových položek, ztráty z úvěrů a půjček, aktiva poskytnutá do zástavy).

Mezitimní účetní závěrka

Příčiny hlavních odlišností obou systémů v této oblasti lze najít v tom, že zatímco Mezinárodní standardy účetního výkaznictví umožňují zjednodušené zpracování mezitimních výkazů, ČÚL s výjimkou odkazů na uzávěrku účetních knih nepopisuje mezitimní výkazy stejně podrobně a nezabývá se tak jejich možným zjednodušením oproti roční účetní závěrce.

ČÚL definuje mezitimní účetní závěrku v § 19 zákona o účetnictví. „V případech, kdy to vyžadují zvláštní právní předpisy, účetní jednotky sestavují účetní závěrku v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. V případech sestavování mezitimní účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí omezenou inventarizaci.“⁶⁹

Z hlediska ČÚL se mezitimní účetní závěrka liší od řádné pouze tím, že není uzavřeno účetnictví. Jak již bylo zmíněno výše, v české legislativě nejsou žádné zvláštní požadavky na mezitimní účetní závěrku a proto pro ni platí stejná pravidla jako pro závěrku řádnou. ČÚL také neřeší konsolidovanou mezitimní účetní závěrku.

IFRS, konkrétně standard *IAS 34 – Mezitimní účetní závěrka*, naproti tomu nestanovuje žádnou povinnost sestavovat mezitimní účetní závěrku. To, jaké účetní jednotky musejí mezitimní účetní závěrku zveřejnit, s jakou pravidelností a jak dlouho po skončení

⁶⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

mezitimního období, určují národní regulační orgány. Mezitimní účetní závěrka dle IFRS je úplnou nebo zkrácenou účetní závěrkou za období kratší než úplné účetní období podniku.

Minimálními součástmi mezitimní účetní závěrky podle IFRS jsou zkrácená rozvaha, výsledovka, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz peněžních toků a vybrané vysvětlující poznámky. Standard IAS 34 také vymezuje srovnatelná období, za která má být mezitimní účetní závěrka sestavena. Ta by se měla vyhnout duplicitě již dříve vykázaných informací a soustředit se zejména na nové aktivity, události a okolnosti. Podnik musí bez ohledu na to, zdali předkládá úplnou nebo zjednodušenou sadu účetních výkazů zveřejnit:

- základní a zředěný zisk na akcii, který musí být vykázan přímo ve zkráceném výkazu zisku a ztrát;
- prezentaci změn vlastního kapitálu, která musí mít stejný formát jako v roční účetní závěrece.

Pokud byla poslední roční účetní závěrka konsolidovaná, musí být mezitimní účetní závěrka rovněž zpracována jako konsolidovaná. IAS 34 také předpokládá, že uživatelé mezitimní účetní závěrky bude umožněn přístup k poslední roční účetní závěrece podniku.

Interpretace *IFRIC 10 - Mezitimní účetní výkaznictví a snížení hodnoty* stanovuje, že pokud účetní jednotka vykázala ztrátu ze snížení hodnoty v mezitimním období v souvislosti s goodwillem, investicí do kapitálového nástroje nebo finančního aktiva vykazovaného v pořizovací ceně, nesmí být snížení hodnoty zrušeno ani v následujících účetních závěrkách (mezitimní a řádné).

Události po rozvahovém dni

Podle ČÚL je podnik povinen uvést v účetní závěrece informace podle stavu ke konci rozvahového dne, což platí i pro všechny účetní záznamy, které se sestavují k rozvahovému dni (nebo dni sestavení účetní závěrky). Na základě IFRS, konkrétně standardu *IAS 10 - Události po rozvahovém dni*, upravují účetní jednotky závěrku o události přispívající k objasnění podmínek, jež se vyskytovaly k rozvahovému dni. Datum schválení účetní závěrky k vydání je definováno oběma systémy obdobně.

ČÚL přímo nedefinuje pojem události upravující účetní závěrku. Jak uvádí zákon o účetnictví, jsou účetní jednotky za období počínající koncem rozvahového dne a končící okamžikem sestavení účetní závěrky povinny uvést v příloze v účetní závěrece informace o:

- skutečnostech, které poskytují další informace o podmínkách či situacích, které existovaly ke konci rozvahového dne; a o

- skutečnostech, které jako nejisté podmínky či situace existovaly ke konci rozvahového dne, a jejichž důsledky mění významným způsobem pohled na finanční situaci účetní jednotky.⁷⁰

IFRS definuje události upravující účetní závěrku jako události dokládající okolnosti, které existovaly již k rozvahovému dni. Účetní jednotka tak musí upravit částky uznané v rámci účetní závěrky tak, aby závěrka zachycovala všechny události které nastaly po rozvahovém dni (a upravují účetní závěrku).

Standard IAS 10 dále definuje události, které neupravují účetní závěrku a jejich případné zveřejnění. Podnik musí zveřejnit povahu každé významné události po rozvahovém dni včetně odhadu budoucího finančního dopadu, pokud by událost mohla ovlivnit rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky. Podle **ČÚL** je podnik povinen zveřejnit všechny informace o událostech, podmínkách a situaci k rozvahovému dni mající významný dopad na finanční situaci podniku.

V oblastech účtování o navržených dividendách (dividendy vyhlášené majitelům kapitálových nástrojů po rozvahovém dni jsou zveřejněny v příloze k účetní závěrce – nikoliv vykazovány jako závazky k rozvahovému dni) a předpokladu trvání podniku se **ČÚL** a **IFRS** shodují.

Informace o spřízněných stranách

Požadavky na zveřejňování tohoto typu informací jsou daleko komplexněji a podrobněji upraveny v rámci IFRS (konkrétně ve standardu *IAS 24 – Zveřejňování informací o spřízněných stranách*) než požadavky uvedené v **ČÚL**. České účetnictví se týká pouze omezeného okruhu spřízněných stran.

ČÚL stanovuje kritérium ovládnutí, které je dáno obchodním zákoníkem, a rozlišuje vztahy mezi osobou ovládající, osobou ovládanou a osobami ovládanými stejnou ovládající osobou. Dále je zákonem o účetnictví stanoveno kritérium podstatného vlivu. Uvedené vztahy musí být samostatně vykázány v účetní závěrce a popsány v příloze k účetní závěrce. Podle obchodního zákoníku mohou být tyto vztahy také součástí výroční zprávy.

Mezi transakce se spřízněnými osobami, které musí být dle české legislativy zveřejňovány, patří například vnitroskupinové pohledávky a závazky, odměňování vedoucích

⁷⁰ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

pracovníků, akcionářů a členů statutárních orgánů a úvěry, záruky a jiné požitky poskytnuté vedoucím pracovníkům, akcionářům a členům statutárních orgánů.

V případě, že mateřský podnik neuzavřel ovládací smlouvu s dceřiným podnikem, musí tento podle ČÚL vypracovat zprávu, obsahující informace o smlouvách mezi spřízněnými stranami, o transakcích a potenciálních negativních důsledcích, které vyplývají z těchto smluv.

IFRS prostřednictvím standardu IAS 24 definuje tyto typy spřízněných stran:

- Strany, které ovládají podnik nebo jsou jím nebo společně s ním ovládány
- Strany s podstatným vlivem na podnik, strany, které společně ovládají podnik
- Přidružené podniky, společné podniky
- Klíčoví řídicí pracovníci, blízcí rodinné příslušníci
- Podniky ovládané, společně ovládané nebo s podstatným vlivem určitých fyzických osob

IFRS dále stanovuje, že v účetní závěrce musí být zveřejněny vztahy mezi spřízněnými stranami, transakce mezi těmito stranami a odměny vyplácené členům vedení. U transakcí se spřízněnými stranami je nutné zveřejnit také povahu vztahu a údaje nutné k pochopení dopadu transakce.

5.5 Dobrovolné výjimky z některých požadavků standardů IFRS

Účetní jednotka se podle IFRS 1 může rozhodnout využít jednu, několik nebo všechny volitelné výjimky. Tyto jsou vytvořeny z cílem ulevit podniku od plného retrospektivní použití účinných standardů, které by vedlo k nákladům převyšujícím pravděpodobný prospěch pro uživatele účetní závěrky. Výjimky ulehčí transformaci výkaznictví mnoha společnostem, ale jejich aplikace vždy nepředstavuje cestu vpřed. Některé výjimky dovolují výběr z několika variant úlev.

Podnikové kombinace – na základě této výjimky se může podnik rozhodnout nepoužívat IAS 22 – Podnikové kombinace retrospektivně na ty podnikové kombinace, k nimž došlo před datem přechodu na IFRS. V případě, že se ale podnik rozhodne přepracovat a znovu vykázat jakoukoliv podnikovou kombinaci, musí tak učinit i u veškerých pozdějších kombinací. Podnik, který uplatní výjimku z IAS 22, zachová stejnou klasifikaci jako v předchozí účetní závěrce, sestavené dle české legislativy.

K datu přechodu účetní jednotka vykáže veškerá svá aktiva a závazky, nabyté nebo převzaté při dřívější kombinaci, přičemž výjimku tvoří a jako úprava nerozděleného zisku (resp. některé složky vlastního kapitálu) jsou vykazovány:

- některá finančních aktiva a závazky odúčtované podle ČÚL v účetním období počínajícím před 1. lednem 2001
- aktiva včetně goodwillu a závazků, nevykázaná v konsolidované rozvaze nabyvatele podle ČÚL, která nesplňují kritéria IFRS pro vykázení
- aktiva a závazky, pokud IFRS vyžadují následné ocenění aktiv a závazků na základě, který nevychází z nákladů na pořízení, ale např. z reálné hodnoty
- goodwill dříve nevykazovaný jako aktivum
- goodwill dle ČÚL vykázaný jako záporná položka VK

Prvouživatel dále překlasifikuje jako součást goodwillu tyto položky:

- vykázaná nehmotná aktiva, které podle IAS 38 – Nehmotná aktiva, nesplňují kritéria pro vykázení
- odložená daň nebo menšinové podíly

Požizovací cenu podle IFRS k danému datu, představuje účetní hodnota aktiv nebo závazků v dané podnikové kombinaci stanovená podle ČÚL. V případě, že IFRS požadují

oceňovat tyto položky k pozdějšímu datu na základě nákladů, je předpokládaná pořizovací cena základem pro odpisování podle nákladů od data podnikové kombinace. Aktívum (závazek) nevykázané dle ČÚL vykáže a ocení nabyvatel na základě, který by IFRS vyžadovaly pro rozvahu nabývaného.

Účetní hodnota goodwillu podle IFRS je hodnota podle ČÚL k datu přechodu na IFRS po těchto úpravách (jiné, než uvedené úpravy, se neprovádí):

- Snížení účetní hodnoty v případě, že podnik musí vykázat nehmotné aktivum, které podle ČÚL zahrnoval do vykazovaného goodwillu.
- Zvýšení účetní hodnoty v případě, že podnik překlasifikuje položku vykázanou dle ČÚL jako nehmotné aktivum.
- Úprava účetní hodnoty v případě, že se před datem přechodu na IFRS vyřeší nejistota, která ovlivňuje výši kupní protihodnoty za dřívější podnikovou kombinaci.
- Úpravy při použití IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv k datu přechodu na IFRS.

IFRS 1 stanovuje, že pokud jednotka nekonsolidovala dceřiný podnik, nabytí v dřívější podnikové kombinaci, upraví účetní hodnoty aktiv a závazků dceřinného podniku na částky, které by vyžadovaly IFRS od nekonsolidované rozvahy dceřinného podniku. Vyčíslení menšinových podílů a odložené daně potom vyplývá z ocenění ostatních aktiv a závazků.⁷¹

Reálná hodnota nebo přecenění použité jako předpokládaná pořizovací cena – dle této výjimky může účetní jednotka k datu přechodu vyčíslit položku pozemků, budov a zařízení v reálné hodnotě. Tato je pak považována za předpokládanou pořizovací cenu. Jednotka také může využít přecenění určité položky pozemků, budov a zařízení podle ČÚL k datu nebo před datem přechodu na IFRS, a to v těchto případech:

- Přecenění bude srovnatelné s reálnou hodnotou, pořizovacími náklady nebo zůstatkovou hodnotou po oprávkách podle IFRS.
- Investic do nemovitostí, při použití modelu ocenění pořizovacími náklady.
- Nehmotných aktiv splňujících kritéria uznání a přecenění dle IAS 38 – Nehmotná aktiva.
- Aktiv a závazků oceněných v reálné hodnotě na základě privatizace a první emise akcií.

⁷¹ Úřední věstník Evropské unie L 111, 17.4.2004

Zaměstnanecké požitky – Standard IAS 19 - Zaměstnanecké požitky dovoluje podniku použít metodu rozptylu, v rámci které mohou zůstat některé pojistně-matematické zisky nebo ztráty nevykázány. Retrospektivní použití tohoto přístupu ale od účetní jednotky vyžaduje, aby pojistně-matematické zisky nebo ztráty nakumulované od vzniku plánu do data přechodu na IFRS rozdělila na vykázanou a nevykázanou část. Dle této výjimky se může jednotka rozhodnout vykázat veškeré kumulované pojistně-matematické zisky nebo ztráty k datu přechodu na IFRS (i když později použije metodu rozptylu). Podnik takové rozhodnutí použije na všechny plány.

Kumulativní rozdíly z převodů cizích měn – Retrospektivní aplikace IAS 21- Dopady změn směnných kurzů cizích měn, po jednotce vyžaduje, aby klasifikovala rozdíly z převodů cizích měn k datu přechodu na IFRS. Tato výjimka umožňuje, že podnik požadavky standardu IAS 21 plnit nemusí. Kumulativní rozdíly z převodu cizích měn jsou tak nulové.

Složené finanční nástroje – Jak uvádí IFRS 1, standard IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace vyžaduje, aby byl složený finanční nástroj od začátku rozdělen na dvě složky: Závazkovou a složku vlastního kapitálu. V případě, že je závazková složka splacena, vyžaduje se rozdělení složky vlastního kapitálu na:

- Nerozdělený zisk, představující kumulovaný úrok ze závazkové složky a
- původní složku vlastního kapitálu.

V případě, že účetní jednotka využije tuto výjimku, nemusí výše zmíněné dvě části oddělovat.

Aktiva a závazky v dceřinných, přidružených a společných podnicích – Tato výjimka upravuje situace, kdy dceřiný podnik poprvé použije IFRS později než jeho mateřský podnik, a nebo naopak, pokud mateřský podnik poprvé použije IFRS později než její dceřiný (nebo přidružený nebo společný) podnik.

Pokud použije IFRS poprvé mateřský podnik (nebo se přidružený nebo společný podnik stane prvouživatелеm později, než účetní jednotka, která v něm má podstatný vliv nebo jej spoluovládá), ocení v nekonsolidované účetní závěrce svá aktiva a závazky:

- V účetní hodnotě, která by byla zahrnuta do konsolidované účetní závěrky mateřského podniku na základě data přechodu mateřského podniku na IFRS.

- V účetní hodnotě požadované ostatními ustanoveními tohoto standardu IFRS 1 na základě data přechodu mateřského podniku na IFRS.

Pokud použije IFRS poprvé dceřiný, přidružený nebo společný podnik, ocení mateřský podnik v konsolidované účetní závěrce jejich aktiva a závazky v účetní hodnotě uvedené v nekonsolidované účetní závěrce dceřinného (resp. přidruženého, společného) podniku, po předchozím provedení úprav spojených s konsolidací, ekvivalenční metodou a důsledky podnikové kombinace. Podobně pokud mateřský podnik ve své nekonsolidované účetní závěrce poprvé použije IFRS dříve nebo později než v konsolidované účetní závěrce, ocení v obou závěrkách aktiva a závazky ve stejné výši, s výjimkou konsolidačních úprav.⁷²

Klasifikace dříve zachyceného finančního nástroje – Podle standardu IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování je každé účetní jednotce umožněno klasifikovat finanční aktivum při prvotním zachycení jako realizovatelné. Klasifikovat k datu přechodu na IFRS jakékoliv finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, je umožněno:

- Účetní jednotce, která sestavuje svou první účetní závěrku podle IFRS za roční účetní období začínající 1. září 2006 nebo později.
- Účetní jednotce, která sestavuje svou první účetní závěrku podle IFRS za roční účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později, avšak před 1. zářím 2006 (Pokud datum přechodu na IFRS předchází 1. září 2005, tato klasifikace nemusí být provedena dříve než 1. září 2005 a může též zahrnovat finanční aktiva a finanční závazky zachycené mezi datum přechodu na IFRS a 1. zářím 2005).
- Účetní jednotce, která sestavuje svou první účetní závěrku podle IFRS za roční účetní období počínající před 1. lednem 2006 a použije ustanovení IAS 39 novelizovaná v roce 2005.

Jak dále uvádí Úřední věstník Evropské unie L 299, účetní jednotka je povinna zveřejnit reálnou hodnotu finančních aktiv/závazků klasifikovaných do jednotlivých kategorií ke dni klasifikace a jejich klasifikaci a účetní hodnotu v předchozí účetní závěrce.

⁷² Úřední věstník Evropské unie L 111, 17.4.2004

Osvobození od požadavku poskytnout srovnávací zveřejnění pro IFRS 6 – Díky této výjimce nemusí účetní jednotka, která zavede IFRS a zároveň přijme IFRS 6 Průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů před 1. lednem 2006, ve své první účetní uzávěrce sestavené podle IFRS aplikovat požadavky z IFRS 6 na prezentaci srovnávacích informací.

5.6 Povinné výjimky z retrospektivního použití jiných IFRS

Účetní jednotka sestavující první účetní závěrku dle IFRS musí respektovat zákaz retrospektivního použití některých aspektů jiných IFRS, které se týkají odúčtování finančních aktiv a finančních závazků, účtování o zajištění a odhadů.

Odúčtování finančních aktiv a finančních závazků – V případě, že účetní jednotka odúčtovala finanční aktiva nebo závazky podle ČÚL v účetním období počínajícím před 1. lednem 2001, a zároveň nebyly splněny podmínky pro vykázání v důsledku pozdější transakce nebo události, nevykáže podnik tato aktiva nebo závazky podle IFRS.

Je ale vyžadováno, aby účetní jednotka zaúčtovala veškeré deriváty a jiné podíly zachované po provedení odúčtování a stále existující k datu přechodu na IFRS a také konsolidovala všechny jednotky zvláštního určení, které k datu přechodu na IFRS ovládá, přestože existovaly před datem přechodu (nebo drží aktiva/závazky odúčtované podle ČÚL).

Účtování o zajištění – Účetní jednotka podle IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování oceňuje všechny deriváty v reálné hodnotě. Dále vyloučí odložené ztráty nebo zisky z derivátů, vykázané podle ČÚL, jako by se jednalo o aktiva nebo závazky. Podnik nesmí promítnout do své počáteční rozvahy zajišťovací vztah nesplňující podmínky pro zajišťování dle IAS 39, a je dále povinen použít přechodná ustanovení tohoto standardu na další zajišťovací vztahy existující k datu transformace.

Majetek držený k prodeji a ukončované činnosti – výjimka z retrospektivní aplikace standardu IFRS 5 se týkala podniků s datem přijetí IFRS před 1. lednem 2006. Podniky, které přijímají IFRS po tomto datu, již musí při retrospektivní aplikaci ustanovení tohoto standardu respektovat.

Odhady – V případě, že neexistuje objektivní důkaz o tom, že by odhady provedené dle ČÚL (po úpravách zohledňujících veškeré změny v účetních pravidlech) byly chybné,

musí být v souladu odhady provedenými účetní jednotkou podle IFRS. Jinými slovy, IFRS 1 vyžaduje, aby:

- Byly použity odhady provedené dle ČÚL pro sestavení počáteční rozvahy podle IFRS (pokud neexistuje objektivní důkaz, že takové odhady byly chybné).
- Byly odhady, provedené dle ČÚL, které nejsou ve shodě s IFRS, provedeny tak, aby odrážely podmínky existující k datu přechodu na IFRS (zejména odhady tržních cen, úrokových sazeb nebo směnných kurzů).
- Byly odhady, které dle ČÚL nebyly vyžadovány, provedeny tak, aby odrážely podmínky existující k datu přechodu na IFRS.

5.7 Požadavky na zveřejnění

Standard IFRS 1 nestanovuje žádné výjimky týkající se požadavků na prezentaci a zveřejnění podle jiných IFRS. Je zejména vyžadováno, aby první finanční výkazy sestavené podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví obsahovaly vysvětlení dopadů přijetí IFRS. Jinými slovy je nutné zveřejnit, jak přechod z ČÚL na IFRS ovlivnil vykazovanou finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky.

Jak již bylo zmíněno, první účetní závěrka sestavená podle IFRS musí obsahovat srovnávací údaje podle IFRS nejméně za jeden rok. V některých případech jsou také předkládány srovnávací informace podle ČÚL, včetně uvedení hlavních úprav nezbytných pro soulad s IFRS. Pro účely vysvětlení přechodu účetní jednotky na IFRS musí první účetní závěrka obsahovat:

- Sesouhlasení vlastního kapitálu vykázaného podle ČÚL a podle IFRS, a to k datu přechodu na IFRS a ke konci posledního období vykazovaného v poslední roční účetní závěrce sestavené podle ČÚL.
- Sesouhlasení zisku nebo ztráty vykázaných podle IFRS a podle ČÚL za poslední období v poslední roční účetní závěrce účetní jednotky.
- Zveřejnění v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv (v případě, že by účetní jednotka poprvé uznala/zrušila ztráty ze snížení hodnoty aktiv při sestavování počáteční rozvahy podle IFRS, a to v období počínajícím datem přechodu na IFRS).
- Významné úpravy ve výkazu peněžních toků (pokud byly podle ČÚL předloženy).

Účetní jednotka je dále povinna rozlišit opravy chyb v minulých výkazech od změn v účetních pravidlech, uvést skutečnosti, že účetní jednotka za dřívější období účetní závěrku nepředkládala a zveřejnit úhrn použitých reálných hodnot a souvisejících úprav účetních hodnot

5.8 Mezitimní účetní závěrka

K tomu, aby účetní jednotka předkládající mezitimní účetní závěrku za část období, které je obsaženo v první účetní závěrce sestavené podle IFRS, dostatečně vysvětlila, jak transformace účetnictví ovlivnila finanční pozici, výkonnost a peněžní toky, musí splnit zejména následující:

- Požadavky standardu IAS 34 – Mezitimní účetní výkaznictví.

- Sesouhlasení vlastního kapitálu a zisku nebo ztráty podle ČÚL a podle IFRS (pokud jednotka předložila mezitimní účetní závěrku za srovnatelné mezitimní období bezprostředně předcházejícího účetního roku).
- Dostatečně podrobná sesouhlasení vlastního kapitálu vykázaného podle ČÚL a podle IFRS, a to k datu přechodu na IFRS a ke konci posledního období vykazovaného v poslední roční účetní závěrce sestavené podle ČÚL.

Jak standard IAS 34, je v případě, kdy prvouživatel v poslední roční účetní závěrce sestavené podle ČÚL nezveřejnil informace významné pro porozumění aktuálnímu mezitimní období, nutné, aby tyto informace obsahovala mezitimní účetní závěrka účetní jednotky sestavená podle IFRS za část období obsaženého v první účetní závěrce podle IFRS (a nebo aby tato závěrka zahrnovala křížový odkaz na jiný zveřejněný dokument, který tyto informace obsahuje).

5.9 Další aspekty transformace účetnictví

Přechod na účetnictví podle IFRS obnáší změnu požadavků kladených na finanční účetnictví a zveřejňování informací, které vedou k významným rozdílům v účetním výkaznictví. Je tak nutné, aby vedení podniku dokázalo posoudit nejenom to, jak náročné bude změnit účetnictví, ale také jak tato změna ovlivní způsob vnímání a hodnocení jejich společnosti investory, konkurencí, zaměstnanci, partnery, analytiky a dalšími zainteresovanými subjekty.

Následující text je proto zaměřen na významné aspekty přechodu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, které ovlivňují úspěšnost tohoto procesu.

5.9.1 Základní oblasti transformace

Při transformaci na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví je nutné, aby účetní jednotka provedla zejména následující významné kroky transformace:

- úpravy účetních metod,
- změny manažerských účetních systémů,
- vyhodnocení účetních systémů, zejména jejich omezení a provedení úprav, tak aby IS dokázal zajistit požadované údaje,
- návrh systémů shromažďování informací od dceřinných společností a

- propojení požadavků interního a externího výkaznictví.

Účetní jednotka musí dále posoudit náročnost a důsledky přijetí IFRS pro daňová přiznání a pro účtování vnitropodnikových cen, změny ve finančních transakcích, komunikační strategii, která připraví trh a akcionáře na možné změny klíčových ukazatelů výkonu podniku v důsledku přechodu na IFRS a další dopady transformace. Z důvodů náročnosti celého procesu je vhodné soustředit se současně na tři základní oblasti přechodu, kterými jsou číselné údaje, myšlení a informační systémy. Každá z oblastí definuje rozdílné cíle, kterých by měla účetní jednotka pro úspěšný přechod dosáhnout.

Oblast číselných údajů zahrnuje změnu účetních a finančních údajů v důsledku transformace účetnictví. V rámci této oblasti musí podnik identifikovat hlavní problémy a rozdíly, které vzniknou přechodem z národních účetních pravidel na IFRS, zajistit vhodné vysvětlení zjištěných odlišností a také určit, jestli bude nutné upravit a zveřejnit některé nové informace. Na základě zjištěných skutečností podnik změní stávající pravidla pro účtování, případně zavede pravidla nová a vypracuje první účetní závěrku dle IFRS. Po provedení transformace je nutné posoudit dopady změn, a to zejména na tržní vnímání výkonu podniku a na životaschopnost specifických produktů.

Změna myšlení je oblast, která se sestává nejvíce z organizačních změn, změn chování a vnitropodnikových procesů. Vzhledem k tomu, že transformace zapříčiní odlišnosti ve způsobu práce, je nutné, aby jednotka odpovídajícím způsobem změnila účetní výkaznictví a obchodní postupy a procesy. Cílem podniku je také vyhodnotit důsledky přechodu na IFRS pro vedení podniku a strukturu organizace a v této souvislosti zajistit předávání znalostí na úrovni vedení i provozu jednotky. Je nezbytné zvážit, jak všechny tyto změny ovlivní vnímání podniku akcionáři a trhem.

V poslední oblasti, která se zaměřuje na úpravy nebo zavádění informačních systémů, je nezbytné identifikovat nedostatky v množství poskytovaných informací a jejich kvalitě, a také systémové nedostatky. Podnik by měl poskytnout podporu novým procesům a postupům, zavést nové informační systémy, dále zajistit, aby byly nové úkoly úspěšně plněny a umožnit informované rozhodování o kapitálových investicích.

Protože konverze představuje náročný proces, vyžadující značné znalosti a zkušenosti, je při plánování a realizaci transformace doporučována spolupráce odborníků specializujících

se na tuto oblast. Podnik tak získá pomoc při analytické fázi, zkušební realizaci a konverzi, společně s průběžnou podporu, kvalitním výzkumem, školením, praktickými radami atd.

5.9.2 Nejvýznamnější kritické oblasti transformace

K tomu, aby se přechod výkaznictví na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví stal úspěšným krokem, se podnik musí zaměřit na ty klíčové oblasti transformace, jejichž splnění podmiňuje úspěšnost přechodu. Dále jsou proto pozornost věnována zejména těm oblastem, které podnik v rámci transformačního procesu nesmí podcenit.

V prvé řadě musí účetní jednotka v souvislosti s přechodem na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví věnovat zvýšenou pozornost řízení aktiv a pasiv. Některá dříve používaná postupy a pravidla, které se týkají financování a zajištění, nebudou přinášet požadovaný efekt a povedou k odchylkám ve vykazovaných ziscích. Podnik tak musí být schopen nalézt takové ekonomické strategie, které povedou k návrhu správného účetního postupu. Pozornost je třeba věnovat také ustanovení o závazcích a financování. V případě, že ustanovení o závazcích nehovoří o změnách v účetních předpisech, změny v rozvaze mohou způsobit porušení ujednání, což ovlivní schopnost společnosti zajistit průběžné plnění ujednání o financování.

Další problematickou oblast představuje vedení dvojího účetnictví. Protože jsou účetní jednotky pro účely výpočtu daně z příjmů povinny zjišťovat hospodářský výsledek podle českých účetních standardů, musí společnost zavést takový účetní systém, který umožní sestavit účetní závěrku jak podle IFRS, tak podle českých účetních předpisů. K doložení a dokumentaci úprav mezi dvěma systémy potom společnosti mohou sloužit interní směrnice popisující celý systém, šablony, případně převodový můstek.

Společnost zvažující přijetí IFRS musí brát v potaz i to, že prostřednictvím některých finančních produktů nebude možné v souvislosti s transformací dosahovat obchodních cílů, jako dříve. Dopad přijetí standardů IFRS na činnosti, prostřednictvím kterých dochází k tvorbě zisku, je totiž v různých případech odlišný. Toto ale na druhou stranu může podniku přinést nové obchodní příležitosti v oblastech, kde to dříve nebylo možné.

Změny je nutné očekávat také v oblasti výhledů a interního hodnocení pracovních výsledků. Tyto informace pro potřeby vedení nebude možné porovnávat s výsledky vykázanými dle českých účetních standardů. Vlivem úprav reálné hodnoty dojde ke zvýšení odchylek ve výnosech, což bude znamenat vyšší nároky při sestavování prognóz a změnu ve

strukturu interního hodnocení. Je nutné také počítat se zásahem do systému odměňování členů představenstva.

Účetní jednotka by v souvislosti s přijetím IFRS měla dále věnovat pozornost obeznámení pracovníků s novými účetními postupy. Podnik by měl také počítat s tím, že stávající znalosti a zkušenosti nemusejí postačovat a bude třeba najmout pracovníky, které je s aplikací a praxí IFRS budou mít. Nutná je ve většině případů inovace v oblasti informačních systémů. Tyto systémy, které zachycující detaily transakcí s finančními nástroji, by měly být propojeny se systémy finančního výkaznictví a musejí poskytovat všechny informace potřebné pro účtování dle mezinárodních standardů.

Podnik rozhodně nesmí podcenit informovanost a řízení vztahů s investory. Při přijetí IFRS dojde ke změnám změny ve vykazovaných ziscích a v ziscích na akciích. Investor musí být s původem těchto změn seznámen a musí pochopit, z jakého důvodu k nim došlo. Komunikační strategie, která připraví trh a akcionáře na možné změny klíčových ukazatelů výkonu podniku v důsledku přechodu na IFRS, je dalším významným faktorem přechodu.

5.9.3 Průběh transformace

Jak bylo naznačeno výše, přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví vyžaduje, aby účetní jednotka úspěšně zvládla nemalou řadu činností. V následujícím textu proto bude stručně nastíněn postup, který je účetními jednotkami nejčastěji využíván.

Ještě před samotným začátkem celého procesu konverze účetnictví je nezbytné, aby podnik sestavil celkový plán implementace IFRS včetně časového harmonogramu a ustanovil pracovní skupinu (komisi), která bude na proces přechodu na IFRS dohlížet. Při jeho sestavování je nutné objektivně posoudit objem a složitost práce, kterou změna vyžaduje, ale také zhodnotit například i to, že IAS 1 vyžaduje předložení srovnatelných informací minimálně za jeden rok. K tomu by měla účetní jednotka identifikovat potřebné zdroje a časovou náročnost následujících činností:

- Porozumění klíčovým oblastem přijetí IFRS, včetně jejich možných důsledků.
- Samotné plánování projektu konverze, včetně řešení problémů a rozdělování úkolů.
- Školení pracovníků na nový systém účtování, změny způsobu práce a další praktické důsledky IFRS.
- Schopnost získávat nové a kvalitní informace.
- Ošetření nejzávažnějších změn ve finančních transakcích.

- Souběžné fungování dvou účetních systémů a splnění požadavků na srovnatelnost údajů.
- Příprava rozpočtů podle IFRS a výhled budoucího finančního vývoje.
- Tvorba komunikační strategie, která připraví trh a akcionáře na možné změny klíčových ukazatelů výkonu podniku v důsledku přechodu na IFRS.
- Posouzení důsledků přijetí IFRS pro daňová přiznání a pro účtování vnitropodnikových cen a dalších.

Je také nutné zvolit přístup sestavování IFRS účetní závěrky. České společnosti si zpravidla vybírají mezi sestavením IFRS účetní závěrky v plném rozsahu a nebo sestavováním IFRS konsolidačního balíčku, který představuje soustavu základních účetních výkazů a různých tabulek.

Po sestavení podrobného plánu konverze, vymezení základních souvislostí implementace IFRS pro potřeby představenstva včetně projednání problematiky na této úrovni, informování zaměstnanců a určení osob odpovědných za implementační projekt, provede podnik porovnání standardů IFRS s dosavadními účetními postupy.

V této fázi přechodu aplikuje účetní jednotka relevantní standardy na specifické účetní případy a prozkoumá odlišnosti vykazování podle IFRS a účetních pravidel aplikovaných společností podle českých postupů. Je doporučováno postupovat dle jednotlivých standardů a dopady přijetí IFRS posuzovat nejen ve vztahu k ostatním oblastem transformace, ale například i z pohledu výjimek z retrospektivního použití standardů, které bude moci podnik aplikovat. Některé standardy umožňují volbu mezi několika účetními metodami, čemuž je také potřeba věnovat zvýšenou pozornost. Mezi změny, se kterými musí podnik v souvislosti s konverzí počítat, patří například alokace kapitálu, segmentové výkaznictví, oceňování reálnou hodnotou, uznávání příjmů, revize hodnoty aktiv, odložená daň, a mnohé další.

Identifikace potřebných dat, které nejsou běžně dostupné v informačním systému společnosti, a které podnik bude potřebovat pro účely nových výkazů a přílohy, představuje další fázi. V souvislosti se získáváním nově požadovaných informací je společnosti doporučováno určit přesné vymezení informací, osobu zodpovědnou za tyto informace, termín předání a způsob předání. Je nutné vyvarovat se nekvalitních a nepoužitelných

informací, a proto je pro zaměstnance, kteří budou data sbírat, vhodné zajistit odpovídající školení. Následně podnik připraví a rozešle konsolidační dotazníky.

Konsolidované dotazníky, které rozesílá podnik společně ve skupině, obsahují instrukce, vymezující požadované informace a popis konkrétních účetních politik skupiny v rámci IFRS. Mateřská společnost vypracované konsolidační dotazníky a dodatečná data následně shromažďuje, kontroluje a vrací k případným opravám. Cílem této fáze je, aby konsolidující podnik získal všechny informace potřebné v souvislosti s transformací účetnictví na IFRS.

Jakmile má podnik k dispozici všechny potřebné údaje, započiná fáze samotné konverze účetních výkazů, za účelem zajištění souladu s IFRS. V této části přechodu je pro úspěšný přechod nutno respektovat IFRS 1 - První aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví, který zajišťuje, aby první účetní závěrka účetní jednotky sestavená podle IFRS, obsahovala kvalitní, transparentní a srovnatelné informace a poskytovala vhodné východisko pro účtování dle IFRS. Transformaci lze rozdělit na tyto po sobě jdoucí činnosti:

- Identifikace událostí významných z pohledu přechodu - datum sestavení první účetní závěrky dle IFRS, datum přechodu na IFRS a datum sestavení počáteční rozvahy podle IFRS.
- Volby účetních metod – vychází z fáze porovnání standardů IFRS s dosavadními účetními postupy.
- Aplikace volitelných výjimek z retrospektivního použití IFRS a aplikace povinných výjimek retrospektivního použití.
- Sestavení počáteční rozvahy podle IFRS – k datu přechodu účetní jednotky na IFRS.
- Identifikace dopadů přijetí IFRS.
- Sestavení první účetní závěrky dle IFRS, včetně přílohy.

V závěrečné fázi se doporučuje, aby podnik zpracoval účetní dokumentaci k provedeným úpravám a zveřejněným informacím, provedl vnitřní kontrolu kvality provedené práce a zhodnotil, zdali byly provedeny veškeré požadované úpravy a zveřejněny všechny informace požadované standardy IFRS. Průběžné monitorování prací a jejich kvality a kontrolní seznam účtování a zveřejňování dle IFRS podniku přináší efektivní nástroj vnitřního kontrolního systému. Závěr celého procesu potom představuje schválení účetní závěrky vedením společnosti.

5.10 Příklad sestavení IFRS finančních výkazů

5.10.1 Úvodí informace

Následující příklad popisuje postup sestavení rozvahy a výkazu zisku a ztráty (pro zjednodušení a přehlednost nebudou v rámci tohoto příkladu sestavovány a uváděny výkazy peněžních toků, změn kapitálu a příloha k účetní závěrce) v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví včetně úprav, které je při přechodu na IFRS v některých oblastech nutné provést.

Fiktivní společnost Triga a.s., jejíž výkazy za stávající období budou v rámci práce sestaveny, je od roku 2006 vlastněna korporací RedCross, kótovanou na burze London Stock Exchange. Z tohoto důvodu je vyžadováno, aby společnost pro účely skupiny sestavovala finanční výkazy dle IFRS a to v takové podobě a struktuře, která je burzou požadována. Pro účely příkladu je také relevantní, že Triga a.s. koupila v roce 1999 firmu Košťál s.r.o., čímž vznikl oceňovací rozdíl k nabytému majetku na účtu 097.

Finanční výkazy, konkrétně sestavovaná rozvaha a výkaz zisku a ztráty jsou uvedeny na konci této kapitoly (str. 125 - 127), předvaha je pro svoji rozlehlost součástí přílohy č. 1.

5.10.2 Formát finančních výkazů

Prvním krokem sestavení výkazů je určení jejich formy. Vzhledem k tomu, že Koncepční rámec IFRS definuje pouze základní prvky účetní závěrky, světové burzy předepisují konkrétnější strukturu výkazů, které musí podniky na nich kótované, dodržovat. Z tohoto důvodu si musí Triga, a.s. požadovanou formu účetních výkazů od společnosti RedCross nejprve vyžádat. Požadovaná struktura je uvedena na konci této kapitoly (str. 125 - 127).

5.10.3 Alokace a agregace položek

Jakmile má společnost požadovaný formát výkazů k dispozici, začíná s alokováním, tzv. mappingem položek z předvahy do jednotlivých řádků rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Tento proces spočívá v tom, že jsou příslušnými čísly označeny všechny položky předvahy, které se promítnou do rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Položky předvahy jsou označeny například následujícím způsobem:

- **Číslem 1** jsou označeny všechny položky, mající vliv na rozvahovou položku Dlouhodobý hmotný majetek. Jsou jimi například stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, drobný dlouhodobý hmotný majetek, pozemky, umělecká díla a sbírky, pořízení dlouhodobého hmotného majetku a oprávky ke stavbám.
- **Číslem 2** bude označena položka podíly v ovládaných a řízených osobách, vztahující se k investici do přidružených společností.
- **Číslo 3** označuje položky, které mají vliv na dlouhodobý nehmotný majetek. Jsou jimi zřizovací výdaje, software, ocenitelná práva, drobný dlouhodobý nehmotný majetek, pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, oprávky ke zřizovacím výdajům a další.

Alokace dalších položek probíhá stejným způsobem. Jakmile jsou označeny všechny položky předvahy, proběhne jejich agregace a promítnutí do příslušného účetního výkazu. V tomto okamžiku jsou výkazy společnosti připraveny na nezbytné IFRS úpravy.

5.10.4 Podpůrné výpočty

Částky uváděné v rámci následujících IFRS úprav mají původ v podpůrných výpočtech, které však svoji komplexností a složitostí přesahují rámec této práce a pro zjednodušení nejsou tyto postupy dále rozebírány.

5.10.5 IFRS úpravy

Úprava reálné hodnoty (fair value) pořízené společnosti Triga a.s.

Úprava reálné hodnoty (*Fair value*) je založena tom, že nabyvatel (v našem případě RedCross, alokující tuto operaci přímo do Triga a.s.) musí vyčíslit pořizovací cenu své investice ve společnosti Triga a.s., zahrnující jak odměnu prodávajícímu vyjádřenou v tržní hodnotě, tak všechny přímé pořizovací náklady. Tuto pořizovací cenu je potom nutné porovnat s odpovídajícím podílem fair value čistých aktiv nabývané jednotky, která je stanovena znaleckým posudkem. Tento posudek alokuje hodnotu jednotlivým pořizovaným částem společnosti Triga a.s. jako jsou hmotný a nehmotný investiční majetek, zásoby, pohledávky a jiné položky. Protože byly v našem případě alokované hodnoty dle znaleckého posudku vyšší, než čisté účetní hodnoty položek v pořizované společnosti, musí v rámci IFRS finančních výkazů dojít k přecenění.

IFRS úprava (přecenění) probíhá následujícím způsobem: Rozvahová položka č. 3 dlouhodobý nehmotný majetek je zvýšena o fair value hodnotu nehmotného majetku v podobě obchodní známky firmy a fair value hodnotu software. Z důvodů amortizace je ale tato položka následně snížena o příslušné odpisy, které si stanoví účetní jednotka kvalifikovaným odhadem sama.

Rozvahová položka č. 1 dlouhodobý hmotný majetek je upravena stejným způsobem. Je přičtena fair value hodnota majetku (např. automobilů, strojů), snížená o provedené odpisy tohoto majetku. Protože ale došlo k prodeji automobilů, které byly součástí přecenění, je rozvahová položka snížena i o tuto částku. Stejná částka se promítne do položky ostatní provozní náklady (č. 55 ve výsledovce).

Protože výše uvedeným postupem došlo k navýšení účetní zůstatkové hodnoty hmotného i nehmotného majetku, ale jejich daňové zůstatkové hodnoty se nezměnily, došlo ke změně bilance odložené daně. Proto je zároveň ze sumy výše uvedených IFRS úprav vypočtena odložená daň ve výši 24%, která je následně zachycena v rozvahové položce č. 20 odložená daň a ve výsledovce v položce č. 62 daň z příjmů. Všechny provedené odpisy jsou závěrem promítnuty do položky výsledovky č. 54 odpisy.

Poslední úpravou je promítnutí úprav do nerozděleného zisku. Vzhledem k tomu, že IFRS finanční výkazy jsou účetní jednotkou sestavovány přímo z předvahy k danému datu, musí být všechny IFRS úpravy s vlivem na výkaz zisku a ztráty v minulých obdobích promítnuty k datu sestavení IFRS finančních výkazů do položky nerozdělený zisk minulých let (rozvahová položka č. 10). Takto bude dodržena bilanční kontinuita.

Tab. 4: IFRS úprava Fair value

Částky uvedeny v tis. CZK

Položka č.	2007	Popis úpravy
3	17 489	Fair value nehmotný majetek - obchodní známka
3	591	Fair value nehmotný majetek - software
3	-433	Odpisy software
3	-6 774	Odpisy obchodní známka
1	5 811	Fair value (např. automobily, stroje)
1	-3 882	Odpisy
1	-137	Prodej automobilů (součást přecenění)
55	137	Prodej přeceněných automobilů
20	-3 072	Odložená daň (24%) změna bilance
54	3 648	Odpisy hmotného a nehmotného majetku
62	-5 012	Odložená daň do Výkazu zisku a ztráty
10	-8 365	Nerozdělený zisk minulých let (dodržení bilanční kontinuity)

Goodwill úprava

Úprava Goodwillu je založena na tom, že pořizovací cena podnikové kombinace je složena z reálných hodnot převedených aktiv, závazků a kapitálových nástrojů vydaných nabyvatelem, včetně veškerých přímo souvisejících nákladů. Tato cena je následně alokována prostřednictvím rozpoznání identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabyvaného podniku v jejich reálné hodnotě k datu akvizice (viz úprava reálné hodnoty výše). Následný rozdíl mezi pořizovací cenou kombinace a podílem nabyvatele na čisté reálné hodnotě aktiv, závazků a podmíněných závazků, představuje goodwill, který je při prvotním zaúčtování oceněn částkou stanovenou jako rozdíl mezi pořizovací investicí podnikové kombinace a podílem na čisté reálné hodnotě nabytých identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků.

Související úprava probíhá tak, že se příslušná hodnota goodwillu společnosti Triga, a.s. uvede do rozvahové položky č. 9 goodwill, ze které je naopak v brutto hodnotě eliminován oceňovací rozdíl k nabytému majetku v souvislosti s koupí společnost Košťál, s.r.o. Tato transakce totiž proběhla před akvizicí Triggy a.s. společností RedCross a z ní vyplývající rozdíl k nabytému majetku byl již součástí předvahy, jakožto výchozí bodu pro sestavení finančních výkazů dle IFRS. Navíc byl samozřejmě oceňovací rozdíl k nabytému majetku v souvislosti s koupí společnost Košťál s.r.o. ve výchozí předvaze amortizován, a tudíž proto předvaha obsahovala jeho kumulativní oprávkky, které nemohou po eliminaci tohoto oceňovacího rozdílu v brutto hodnotě na rozvaze zůstat. Úpravou položky č. 55 ve výkazu zisku a ztráty – ostatní provozní náklady, proto dojde k eliminaci amortizace v běžném roce.

Výsledkem dosavadního postupu je IFRS goodwill bilance. V souladu s IAS 36 „*Impairment of Assets*“ musí zároveň účetní jednotka provést testování goodwillu na snížení hodnoty. IFRS stanovují, že účetní jednotka musí provést test snížení hodnoty minimálně jednou ročně u veškerých nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti a u goodwillu. Prostřednictvím testu se odhaduje zpětně ziskatelná částka daného aktiva, tedy částka vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej a z jeho hodnoty z užívání. V případě, že je výsledkem kalkulace ztráta, je u aktiv oceněných pořizovací cenou zachycena jako náklad ve výsledovce, u přeceněných aktiv jako snížení přírůstku z přecenění tohoto aktiva.

Z testovací analýzy k 31.12.2006 (ke konci minulého období) vyplynul závěr, že k rozvahovému dni minulého období existovalo snížení hodnoty goodwillu ve výši 50,207 tisíc CZK. Na tomto závěru se při analýze snížení hodnoty ke stávajícímu rozvahovému dni

nic nezměnilo. Z tohoto důvodu je nutné snížit rozvahovou položku goodwill č. 9 stejným způsobem jako v minulém období.

Závěrečným krokem je opět IFRS úprava, která agreguje všechny IFRS úpravy s vlivem na výkaz zisku a ztráty v minulých obdobích a promítá je do rozvahového řádku nerozděleného zisku minulých let č. 10 k datu sestavení IFRS finančních výkazů, z důvodů dodržení bilanční kontinuity.

Tab. 5: IFRS úprava Goodwill

Částky uvedeny v tis. CZK

Položka č.	2007	Popis úpravy
9	174 358	Goodwill společnost Triga, a.s.
9	-148 962	Eliminace oceňovací rozdílu k nabytému majetku (Košťál, s.r.o.)
55	-11 310	Eliminace kumulativních opravek
9	-50 207	Snížení hodnoty goodwillu (na základě testu)
10	40 869	Nerozdělený zisk minulých let (dodržení bilanční kontinuity)

Úprava Leasingy

Vzhledem k tomu, že v rámci české účetní legislativy nájemce nekapitalizuje aktiva pořizovaná formou finančního leasingu (naproti tomu IAS 17 – Leasingy tuto povinnost aktivace u pronajimatele ukládá) a leasingové splátky zachycuje rovnoměrně v nákladech po dobu leasingu, je nutné provést úpravu i v této oblasti. V souladu s IFRS totiž musí být finanční leasing aktivován ve finančních výkazech nájemce spolu s odpovídajícím závazkem. Princip odpisování aktiva je stejný, jako v případě vlastních aktiv (zpravidla se použije odpisový plán srovnatelných aktiv).

IFRS úprava tak potom probíhá následovně: První krok spočívá ve zvýšení čisté hodnoty dlouhodobého hmotného majetku (položka č. 1). Od rozvahové položky č. 7 jiné pohledávky je následně odečtena příslušná hodnota nákladů příštích období související s leasingem, z toho důvodu, aby na této ryze „české“ položce nezůstal zůstatek po IFRS úpravách. Zároveň dojde k navýšení odpisů pronajatého majetku (VZZ, položka č. 54).

Dalším krokem je eliminace leasingových nákladů (ty jsou totiž již částečně ve výše uvedených odpisech a jejich zbývající podíl bude ve finančních nákladech níže jako úrokový náklad). Položka výkazu zisku a ztráty ostatní provozní náklady č. 55 je proto o příslušnou částku ponížena. Dále je zvýšena položka VZZ č. 57 úrokové náklady, a to o úroky z titulu leasingu. Do rozvahových položek č. 12 a 21 – závazky z finančního leasingu, je přičtena krátkodobá a dlouhodobá část leasingového závazku. Cela leasingová úprava má pochopitelně vliv i na Nerozdělený zisk minulých let, protože obdobná úprava byla provedena již

v minulém období, a tak opět musí dojít k úpravě, která zajistí bilanční kontinuitu. Odložená daň je zaúčtována stejným způsobem, jako v předchozí úpravě, do rozvahové položky ostatní pohledávky č. 7.

Na tomto místě je nutné zdůraznit, že celá takto sumárně popsaná úprava ve skutečnosti představuje velmi složitý a agregovaný výpočet. Vstupem jsou totiž detailní data (splátkové kalendáře) z jednotlivých leasingových smluv (finanční leasing), což v praxi může představovat i databázi o několika tisících řádků.

Tab. 6: IFRS úprava Leasingy

Částky uvedeny v tis. CZK

Položka č.	2007	Popis úpravy
1	4 426	Čistá hodnota leasingu
7	-954	Náklady příštích období související s leasingem
54	1 659	Navýšení odpisů dle IFRS
55	-2 182	Snížení ostatních provozních nákladů (eliminace leas. nákladů)
57	215	Úroky z titulu leasingu
21	-1 412	Krátkodobá část leasingového závazku (rozvaha)
12	-1 409	Dlouhodobá část leasingového závazku (rozvaha)
10	-289	Výsledek hospodaření minulých let
7	-385	Odložená daň (24%) změna bilance
62	22	Odložená daň do VZZ
10	308	Nerozdělený zisk minulých let

Reklasifikace

Protože je v některých případech klasifikace položek českou úpravou vyžadována, ale IFRS zakázána (a opačně), je nutná také reklasifikace příslušných položek tak, aby odpovídala standardu IAS 1 – Prezentace účetní závěrky. Společnost Triga, a.s. v souvislosti se sestavením účetních výkazů v souladu s IFRS musela provést v našem případě reklasifikaci krátkodobé a dlouhodobé části úvěru (rozvaha, položky č. 24 a 25).

Tab. 7: IFRS – Reklasifikace

Částky uvedeny v tis. CZK

Položka č.	2007	Popis úpravy
24	134 432	Reklasifikace dlouhodobé a krátkodobé části úvěru
25	-134 432	Reklasifikace dlouhodobé a krátkodobé části úvěru

5.10.6 Sestavené IFRS finanční výkazy

Tab. 8: Rozvaha společnosti Triga a.s. dle IFRS

Triga, a.s.			
Balance Sheet - Rozvaha - 2007			
Částky uvedeny v tis. CZK			Položka č.
	2007	2006	
ASSETS (AKTIVA)			
Non-current assets (Dlouhodobá aktiva)			
Tangible fixed assets (Dlouhodobý hmotný majetek)	22 302	33 944	1
Intangible fixed assets (Dlouhodobý nehmotný majetek)	17 987	36 975	3
Investments in affiliates (Investice do přidružených spol.)	0	0	2
Goodwill	124 151	124 151	9
Total non-current assets (Dlouh. Aktiva celkem)	164 440	195 070	
Current assets (Krátkodobá aktiva)			
Cash and cash equivalents (Peníze a peněžní ekvivalenty)	14 931	6 749	4
Restricted cash (Omezené peníze)	0	40 765	30
Trade receivables (Pohledávky z obchodních vztahů)	72 873	68 421	5
Other receivables (Jiné pohledávky)	12 203	12 082	7
Inventory (Zásoby)	94 847	92 203	6
Total current assets (Krátkodobá aktiva celkem)	194 854	220 220	
TOTAL ASSETS (AKTIVA CELKEM)	359 294	415 290	
EQUITY AND LIABILITIES (PASIVA)			
Equity (Kapitál)			
Share capital (Vlastní kapitál)	142 128	142 128	8
Other reserves (Ostatní rezervy)	0	0	17
Revaluation account (Oceňovací rozdíly z přecenění)	0	0	11
Retained earnings (Nerozdělený zisk minulých let)	-49 500	-57 744	10
Total equity (Kapitál celkem)	92 628	84 384	
Long-term payables (Dlouhodobé závazky)			
Other reserves (Ostatní rezervy)	0	0	22
Other payables (Ostatní závazky)	0	0	16
Long-term bank debt (Dlouhodobé bankovní úvěry)	0	0	24
Deferred taxes (Odložená daň)	-3 463	1 565	20
Payables under finance lease >1 year (Závazky z fin. leasingu)	1 409	1 748	12
Total long-term payables (Dlouhodobé závazky celkem)	-2 054	3 313	

Short-term payables (Krátkodobé závazky)			
Trade payables (Závazky z obchodních vztahů)	62 507	52 701	13
Other payables (Ostatní závazky)	41 555	38 262	14
Deferred revenues (Výnosy příštích období)	24 144	24 680	26
Liabilities secured by restricted cash (Závazky z om. peněz)	0	40 765	27
Direct taxes (Přímé daně)	4 670	0	19
Short-term bank debt (Krátkodobé bankovní úvěry)	134 432	169 884	25
Payables under finance lease < 1 year (Závazky z fin. leasingu)	1 412	1 301	21
Total short-term payables (Krátkodobé závazky celkem)	268 720	327 593	
TOTAL EQUITY AND LIABILITIES (PASIVA CELKEM)	359 294	415 290	

Tab. 9: Výkaz zisku a ztráty společnosti Triga a.s. dle IFRS

Triga, a.s.			
Profit and Loss - Výkaz zisku a ztráty - 2007			
Částky uvedeny v tis. CZK			Položka č.
	2007	2006	
Sales of merchandise (Tržby za prodané zboží)	169 083	136 143	50
Sales of services (Tržby z prodeje služeb)	234 187	192 476	52
Total sales (Tržby celkem)	403 270	328 619	
Cost of sales (Odbytové náklady)	-93 314	-83 797	51
External services (Externí služby)	-168 708	-141 234	59
Staff costs (Mzdové náklady)	-93 384	-76 388	53
Depreciation (Odpisy)	-20 329	-11 257	54
Other operating expenses (Ostatní provozní náklady)	3 870	-18 600	55
Other operating income (Ostatní provozní výnosy)	0	0	56
Impairment of goodwill (? Snížení goodwillu)	0	-50 207	63
Income from Operations (Provozní výnosy)	31 405	-52 864	
Other non-operating expenses (Ostatní neprovozní náklady)	0	0	60
Other non-operating income (Ostatní neprovozní výnosy)	0	0	61
Interest expenses (Úrokové náklady)	-9 164	-5 510	57
Financial income (Finanční výnosy)	0	0	58
Income before Income Taxes (Výnosy před zdaněním)	22 241	-58 374	
Income Tax (Daň z příjmů)	-2 949	356	62
Net Income (Čistý výnos)	19 292	-58 018	
EBITDA (Zisk před odečt. úroků, daní, odpisů a amortiz.)	55 566	-41 607	

6 Současný stav transformace českého účetního výkaznictví na IFRS

Současná podoba českého účetního výkaznictví je determinována Akčním plánem pro Českou republiku, který Ministerstvo financí zveřejnilo v roce 2004. Tento dokument, obsahující návrhy změn českého účetního systému a plány jejich zavádění do praxe, představoval souhrnnou koncepci postupné transformace českého účetnictví na Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, podle kterého se od roku 2004 postupovalo. Vzhledem k tomu, že Akční plán 2004 pozbyl platnosti a protože doposud není zveřejněna koncepce nová, je ale další vývoj transformace výkaznictví nejistý.

6.1 Akční plán pro Českou republiku

Hlavním cílem Akčního plánu pro Českou republiku z roku 2004 je *"vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, formalizovaných, včasných a dostupných informací o účetních jednotkách, a to především o významných účetních jednotkách"*.⁷³

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie rostla snaha o maximální soulad české národní legislativy se Směrnicemi EU, a v následujících letech také s Nařízením EU o používání Mezinárodních účetních standardů. Cílem bylo vytvořit takovou legislativu, která dosáhne nejen souladu českého účetnictví s právem EU, ale také vytvoří základ pro implementaci Mezinárodních účetních standardů.

Aby Česká republika respektovala světový vývoj finančního výkaznictví a auditu, vypracovalo Ministerstvo financí ve spolupráci s Světovou bankou a Mezinárodním měnovým fondem dokument s názvem Zpráva Světové banky o dodržování standardů a souborů předpisů v oblasti účetnictví a auditů v České republice. Tento je hodnocením postupů uplatňovaných v účetní praxi a auditu v ČR, které se soustřeďuje na silné a slabé stránky účetního a auditorského prostředí, ovlivňující kvalitu podnikového finančního výkaznictví. Na základě výše uvedené zprávy se dohodli zástupci Světové banky, Ministerstva financí a zainteresovaných organizací na doporučeních týkajících se strategií a postupů, na jejichž základě bude vypracován a realizován podrobný Akční plán pro ČR.

⁷³ Ministerstvo financí České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Dostupný na WWW: <<http://www.mfcr.cz>>.

Zpracování návrhu změn a jejich zavádění do praxe je koordinováno Ministerstvem financí ve spolupráci s mezinárodními partnery zaměřenými na podporu rozvoje účetního a auditorského prostředí. MF ČR přitom vychází zejména z vývoje právních předpisů a doporučení EU a posouzení zkušeností ostatních členských států EU při realizaci příslušných právních předpisů EU, ale také z potřeb a možností dotčených účetních jednotek.

Na úpravy jsou kladeny požadavky zejména z hlediska jejich efektivnosti. Přínosy získané uživateli z informací zobrazených v účetnictví nesmí být převýšeny finanční a časovou náročností ukládaných povinností a jejich rozsahem. Stejným způsobem je postupováno i při tvorbě kontrolních a sankčních mechanismů. V rámci tohoto prioritního požadavku je nutné nalézt konsenzus mezi rozdílnými zájmy uživatelů informací a účetních jednotek. Zatímco uživatelé požadují správné, formalizované, včasné a dostupné informace bez ohledu na náročnost jejich získání, účetní jednotky čelí zvýšeným nákladům na získání takovýchto informací. Pro povinné rozšiřování používání IAS/IFRS je také nutné zajistit dostatečný počet odborníků na tuto problematiku.

Požadavky na správné zachycení skutečností v účetnictví shrnuje Ministerstvo financí v několika aspektech. Formalizované účetní postupy přinášející správné a přesné informace, musejí být podrobnější a tím také náročnější. Proto je nezbytné upravovat české právní předpisy v oblasti účetnictví, přebírat do národních účetních předpisů principy a zásady, a stanovit pro jednotlivé typy účetních jednotek odlišné postupy. Na základě těchto úprav potom vznikají podmínky pro správné zobrazení skutečností, které jsou zachyceny v účetnictví a podmínky pro širší uplatnění Mezinárodních účetních standardů.

Dalším cílem MF v oblasti kritéria správnosti je zajištění dostatečné odborné způsobilosti osob, které účetní postupy realizují a omezení propojení osoby zajišťující účetnictví a auditora tak, aby audit plnil dostatečně svoji kontrolní funkci. Důraz je kladen také na zvýšení důvěryhodnosti účetní závěrky ověřené auditorem a na omezování úmyslného zkreslování účetních informací. Z těchto důvodů si dalo MF za úkol zejména minimalizovat vztah mezi stanovením základu daně příjmů a výsledkem hospodaření zjištěném v účetnictví, tak, aby byl v účetnictví zachován předpoklad správného zobrazení.

Požadavek na formalizaci účetních informací zajišťující jejich srovnatelnost je zastřešen používáním Mezinárodních standardů účetního výkaznictví od roku 2005. V Akčním plánu je dále kladen důraz na zkracování doby mezi zveřejněním informace a stavem, o kterém vypovídá, což zvyšuje vypovídací schopnost účetních informací, a zvyšování dostupnosti informací.

Na základě Akčního plánu pro Českou republiku zpracovává MF různé úkoly tak, aby jejich naplňováním respektovalo hlavní cíl plánu. Od konce roku 2004 tak byla vypracována řada návrhů změn a úkolů, které slouží k jejich realizaci. K tomu se Ministerstvo financí zavázalo průběžně:

- Udržovat a rozvíjet komunikaci s příslušnými orgány EU a nestátními subjekty, jenž ovlivňují vývoj v oblasti účetnictví a auditu.
- Vytvářet podmínky pro podporu rozvoje výuky IAS/IFRS ve finančních a účetních předmětech v českém středním a vysokém školství, např. prostřednictvím grantů.
- Přihlížet při tvorbě účetních a daňových předpisů k tendenci postupného odstranění úzké vzájemné vazby mezi účetnictvím a daní z příjmů, s cílem stanovení daňového základu tak, aby nebyl přímo závislý na budoucím vývoji národních právních předpisů v oblasti účetnictví a IAS/IFRS.
- Vytvářet podmínky pro plnění požadavků na kontinuální profesní vzdělávání auditorů.⁷⁴

6.2 Další vývoj transformace účetního výkaznictví

Jak již bylo uvedeno výše, v současné době není v rámci České republiky známa koncepce, ani konkrétní časový plán kompletního přechodu na účetní výkaznictví dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Akční plán z roku 2004, vypracovaný na základě zprávy Světové banky, pozbyl platnosti a proto v souvislosti se změnou vlády formuje Ministerstvo financí České republiky novou pracovní skupinu. Jejím úkolem by měla být příprava návrhů změn Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, které povedou k dalšímu stírání rozdílů mezi oběma účetními systémy. V souvislosti s tím bude docházet k postupným úpravám Českých účetních standardů, jakožto základny budoucí implementace standardů IFRS v České republice.

Vzhledem k tomu, že stále existuje poměrně velký počet rozdílů mezi českou účetní legislativou a IFRS a dalších překážek harmonizace, neočekává se, že přechod na plné využívání standardů IFRS, bude okamžitý. V současnosti navíc tato změna není prakticky možná například i z toho důvodu, že doposud nebyly schváleny mezinárodní standardy pro

⁷⁴ Ministerstvo financí České republiky. *Akční plán pro Českou republiku* [online]. Dostupný na WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/dc2_akcniplan_18124.html>.

malé a střední podniky. Legislativní změny tak budou probíhat pravděpodobně postupně, přičemž se očekává, že pracovní skupina MFČR bude předkládat Ministerstvu financí a vládě návrhy, jejichž cílem bude postupná konvergence české legislativy k IFRS až do okamžiku úplného převzetí.

První návrhy úprav zákona a vyhlášky by se měly týkat oblastí komponentního přístupu a oprav chyb minulých let. V současné době ČÚL nepřipouští možnost stanovit odpis samostatných částí aktiv s různou dobou životnosti – tzv. komponentní přístup. Změna v této oblasti by proto měla účetní jednotce umožnit, aby v souladu se standardem *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*, mohla komponenty aktiva s odlišnou strukturou ekonomických užitků odepisovat odděleně.

Druhá chystaná změna se týká změn účetních metod a chyb za minulá období. Tyto se podle ČÚL ve významných případech vykazují jako mimořádné položky. Plánovaná úprava by měla částečně umožnit, aby účetní jednotka mohla případné významné chyby v minulých obdobích opravit v souladu s *IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby přepočtením srovnatelných hodnot a podáním dodatečného daňového priznání k dani z příjmů*.

Úkolem pracovní skupiny je připravit tyto návrhy tak, aby k uvedeným změnám zákona o účetnictví a vyhlášky pro podnikatele mohlo dojít k 1.1.2009. Pravděpodobně tomu však bude později.

7 Závěr

Transformace finančního výkaznictví z českých účetních standardů na Mezinárodní standardy finančního výkaznictví představuje celou řadu komplexních změn. Nejedná se pouze o samotné účtování a sestavování účetních výkazů, podnik zvažující přijetí standardů IFRS musí počítat také s odlišným způsobem měření jeho výkonu, změnami ve strategickém řízení, vlivem transformace na výsledek hospodaření a výslednou efektivní daňovou povinnost nebo s novým způsobem komunikace s trhem a jeho subjekty. Je potom chybou domnívat se, že tato operace spočívá v pouhé úpravě účetních výkazů, bez dalších dopadů na finanční pozici a výkonnost podniku, stejně jako nelze očekávat, že tento proces není nutné důsledně plánovat.

Podobně jako jsou srovnatelné informace klíčem k úspěšné investici, jsou kvalitní informace o problematice standardů IFRS klíčovým determinantem úspěchu při transformaci finančního výkaznictví. Výkazy sestavené v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví mohou přinést společnosti nejen nové investory a zákazníky, ale například i přístup na atraktivní zahraniční finanční a kapitálové trhy. Uspěť při přijetí standardů IFRS znamená využít všech možností, které tento proces nabízí, ale také vyhnout se potenciálním hrozbám a negativním dopadům. Z tohoto důvodu je pro podnik nezbytné důsledně se seznámit se všemi aspekty tohoto procesu co nejdříve. Rada IASB navíc v současné době připravuje standardy IFRS i pro malé a střední podniky, což bude pravděpodobně znamenat další rozšíření působnosti IFRS i na tyto instituce. Téma Mezinárodní standardy finančního výkaznictví a jejich přijetí tak získává na významu a aktuálnosti i pro celou řadu českých podniků.

Obecně použitelný postup transformace výkaznictví, který bude platit pro všechny velikosti a specializace podniků, nelez vytvořit. Každá z účetních jednotek zvažujících přechod tímto procesem získává určité přínosy za cenu jistých nákladů, přičemž tyto se mohou lišit, což znamená, že je individuální přístup ke každé transformaci nezbytný. Cílem diplomové práce bylo přinést základní přehled o této problematice a analyzovat dopady a budoucí změny, kterými musí účetní jednotka účtující dle české právní úpravy účetnictví projít při přechodu na mezinárodní výkaznictví tak, aby zájemce o studium problematiky či podnik zvažující přijetí standardů IFRS získali orientaci ve všech významných aspektech tohoto procesu. Hlubší analýza konverze stejně jako detailnější popisy jednotlivých odlišností obou účetních systémů by významně překročili rámec této práce, proto byla pozornost věnována především nejvýznamnějším oblastem konverze.

Otázkou nadále zůstává, jakým způsobem se bude konvergence účetních systémů celého světa ubírat. I přes to, že význam a obliba Mezinárodních standardů finančního výkaznictví roste, objevují se i negativní ohlasy. Z řad odborné veřejnosti a specialistů na problematiku v poslední době vychází kritika dalšího vývoje IFRS, zejména s ohledem na postupující sblížování s americkými standardy US GAAP. Některé úpravy standardů IFRS realizované z důvodů plnění konvergenční smlouvy, resp. cestovní mapy jsou totiž prováděny i přes značné protesty v průběhu připomínkových řízení a jsou vnímány jako krok zpět (např. zrušení účtování výpůjčních nákladů do nákladů). Je však zřejmé, že sblížování tak významných souborů standardů vyžaduje často kompromisní řešení a proto je pravděpodobné, že se další vývoj neponese vždy v duchu toho nejlepšího možného řešení, ale spíše společného konsenzu.

Významným měřítkem úspěchu koncepce IFRS bude však až zavedení mezinárodních standardů pro malé a střední podniky. Další rozšíření IFRS na subjekty výrazně ovlivňující ekonomický růst nejen v rámci Evropských společenství skutečně prověří způsobilost a životaschopnost tohoto nástroje. Plné IFRS standardy jsou totiž často označovány za příliš investorsky orientované, ušité velkým nadnárodním korporacím na míru, proto byl jejich úspěch více méně očekáván. Další chystaná verze IFRS standardů ale bude muset daleko více vycházet z rozdílných potřeb této velké skupiny menších subjektů, což dle některých názorů významně napoví další evoluci a rozšiřování Mezinárodních standardů finančního výkaznictví.

Vývoj účetního výkaznictví v současnosti spěje k celosvětově jednotnému účetnímu jazyku. Na to, jestli se jeho podoba bude blížit dnešním Mezinárodním standardům finančního výkaznictví, US GAAP nebo zcela jinému systému, stejně jako na to, kdy tento okamžik nastane, si však bude nutné ještě nějakou dobu počkat. S ohledem na rostoucí význam této problematiky pro stále větší skupinu podnikatelských subjektů, však nelze než doporučit bližší seznámení se základy standardů IFRS, stejně jako průběžné sledování jejich dalšího vývoje.

8 Seznam použité literatury

Odborné publikace

- [1] ČERNÝ, M., KROUPOVÁ, L., VAŠEK, L.: *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: VOX, 2006. ISBN 80-86324-44-3.
- [2] JAROŠ, T.: *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2006/2007 praktický průvodce*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-2095-1.
- [3] KOVANICOVÁ, D.: *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 8. vyd. Praha: Bova polygon, 2003. ISBN 80-7273-084-3.
- [4] KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví, světový koncept, IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Bova polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7.
- [5] RYNEŠ, P.: *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2006*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2006. ISBN 80-7263-313-9.
- [6] SEDLÁČEK, J.: *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-859-2.
- [7] SEDLÁČEK, J.: *Účetnictví pro manažery*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2005. ISBN 80-248-1195-8.
- [8] SEDLÁČEK, J.: *Základy auditu*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4168-4.

Právní předpisy

- [9] České účetní standardy pro podnikatele.
- [10] ČTVRTÁ SMĚRNICE RADY (78/660/EHS), o ročních účetních závěrkách některých forem společností.
- [11] SEDMÁ SMĚRNICE RADY (83/349/EHS), o konsolidovaných účetních závěrkách.
- [12] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojněho účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [13] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- [14] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [15] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje

- [16] *Adopting IFRS* [online]. c2004 [cit. 2008-02-02]. Dostupné z:
<http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporatereporting/Adopting_IFRS.pdf>
- [17] *Aplikace Mezinárodních účetních standardů IAS – praktická studie* [online]. c2004 [cit. 2007-12-22]. Dostupné z:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Aplikace_IAS_prakticka_studie.pdf>.
- [18] BEBBINGTON, J., SONG, E.: *The Adoption of IFRS in the EU* [online]. c2005 [cit. 2008-02-05]. Dostupné z:
<www.europe.canterbury.ac.nz/research/pdf/finance_nz_prelim_report.pdf>.
- [19] BOHUŠOVÁ, H., NERUDOVA, D.: *Harmonizace účetnictví a daní pro SME* [online]. c2006 [cit. 2008-01-07]. Dostupné z:
<<http://www.kdpcr.cz/article.asp?nArticleID=2222&nLanguageID=1>>.
- [20] Business.center.cz - informační server pro podnikání. *Business.center.cz* [online]. Dostupný na WWW: <<http://www.business.center.cz>>.
- [21] DULITZ, L., POPKEN, A.: *IFRS Conversion, Practical Implications for US Companies* [online]. c2008 [cit. 2008-02-06]. Dostupné z:
<conferences.aicpa.org/materials/downloads/2008/IFRS_Conversion-A_Case_Study_Dulitz_and_Popken.pdf>.
- [22] EUROPA - Rapid - Press Releases. *EUROPA - Rapid - Press Releases* [online]. Dostupný na WWW:
<<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/05/1596&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>>.
- [23] FINANCNIMANAGEMENT.CZ. *IFRS ovlivňují investiční rozhodnutí* [online]. c2006 [cit. 2008-01-24]. Dostupné z: <http://managerweb.ihned.cz/c3-18078340-T00000_d-ifrs-ovlivnuji-investicni-rozhodnuti>.
- [24] IAS PLUS - News about International Financial Reporting. *iasplus.com* [online]. Dostupný na WWW: <<http://www.iasplus.com/index.htm>>.
- [25] IASB – Website of the IASB. *International Accounting Standards Board* [online]. Dostupný na WWW: <<http://www.iasb.co.uk/>>.
- [26] *Implementace IFRS v České republice* [online]. c2005 [cit. 2008-01-29]. Dostupné z:
<www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/IFRS%20Implementation%20in%20the%20Czech%20Republic%20CZE.pdf>.

- [27] *IFRS do kapsy, Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví* [online]. c2006 [cit. 2008-01-20]. Dostupné z: <www.iasplus.com/dttpubs/2005pocketczech.pdf>.
- [28] *IFRS do kapsy 2007, Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví* [online]. c2007 [cit. 2007-12-27]. Dostupné z: <www.iasplus.com/dttpubs/2007pocketczech.pdf>.
- [29] *Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?* [online]. c2004 [cit. 2007-12-27]. Dostupné z: <www.pwc.com/cz/cze/ins-sol/publ/index.html>.
- [30] JÍLEK, M.: *Mezinárodní harmonizace a standardizace účetnictví* [online]. c2001 [cit. 2008-01-07]. Dostupné z: <www.agris.cz/etc/textforwarder.php?iType=2&iId=125793&PHPSESSID=d8>.
- [31] Ministerstvo financí České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Dostupný na WWW: <<http://www.mfcr.cz>>.
- [32] *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou* [online]. c2005 [cit. 2008-01-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>.
- [33] *Průzkum některých aspektů dopadu zavedení IFRS v českých nekotovaných společnostech* [online]. c2005 [cit. 2008-01-21]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Field_Testing_CZ.pdf>.
- [34] *Srovnávací studie o stavu aplikace IFRS u nekotovaných společností v šesti evropských státech* [online]. c2005 [cit. 2008-01-17]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Comparative_study_CZ.pdf>.
- [35] *Úvod do problematiky převodu účetnictví na mezinárodní účetní standardy* [online]. c2008 [cit. 2008-01-20]. Dostupné z: <<http://www.spaudit.cz/docs/IFRS1.htm>>.
- [36] *Zhodnocení doporučení poradní komise ministra financí* [online]. c2004 [cit. 2008-01-26]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Aplikace_IAS_zhodnoceni.pdf>.

Ostatní

- [37] Finanční zpravodaj č. 11-12/1/2003.
- [38] *Zpravodaj*. Svaz účetních – základní organizace Brno, č. 5-6/2007. Brno.

9 Seznam použitých zkratek

ARC	Účetní regulační výbor Evropské komise (<i>Accounting Regulatory Committee of the EC</i>)
CESR	Výbor evropských regulátorů cenných papírů (<i>Committee of European Securities Regulators</i>)
ECARC	Účetní regulační výbor Evropské komise (<i>Accounting Regulatory Committee</i>)
EFRAG	Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví (<i>European Financial Reporting Advisory Group</i>)
EGAOB	Evropská skupina pro dohled nad činnostmi auditorů (<i>European Group of Auditors' Oversight Bodies</i>)
FASB	Rada pro standardy finančního účetnictví (<i>Financial Accounting Standards Board, USA</i>)
FEE	Evropská federace účetních (<i>The European Accounting Federation</i>)
GAAP	Obecně uznávané účetní postupy (<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>)
IAS	Mezinárodní účetní standardy (<i>International Accounting Standards</i>)
IASB	Rada pro Mezinárodní účetní standardy (<i>International Accounting Standards Board</i>)
IASC	Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (<i>International Accounting Standards Committee</i>)
IASCF	Nadace IASC (mateřský orgán IASB) (<i>IASC Foundation, parent body of the IASB</i>)
IFAC	Mezinárodní federace účetních (<i>International Federation of Accountants</i>)
IFRIC	Interpretace Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví rady IASB (<i>Interpretations of International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB</i>)
IFRS	Mezinárodní standard(y) účetního výkaznictví (<i>International Financial Reporting Standard(s)</i>)
IOSCO	Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (<i>International Organisation of Securities Commissions</i>)
SAC	Poradní výbor pro standardy (poradce rady IASB) (<i>Standards Advisory Council, advisory to the IASB</i>)
SARG	Skupina Evropské komise pro novelizaci standardů (<i>Standards Advice Review Group</i>)
SEC	Komise pro cenné papíry - USA (<i>Securities and Exchange Commission, USA</i>)
SIC	Interpretace stálého interpretačního Výboru pro Mezinárodní účetní standardy (<i>Interpretations of Standing Interpretations Committee of the IASC</i>)
SME	Malé a střední podniky (<i>Small and medium sized entities</i>)

10 Seznam tabulek

Tab. 1: České účetní standardy pro podnikatele

Tab. 2: Výklady Výboru pro výklad standardů

Tab. 3: Výklady Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Tab. 4: IFRS úprava Fair value

Tab. 5: IFRS úprava Goodwill

Tab. 6: IFRS úprava Leasingy

Tab. 7: IFRS – Reklasifikace

Tab. 8: Rozvaha společnosti Triga a.s. dle IFRS

Tab. 9: Výkaz zisku a ztráty společnosti Triga a.s. dle IFRS

11 Přílohy

11.1 Příloha č. 1: Předvaha společnosti Triga a.s.

Triga, a.s. Předvaha - 2007			Částky uvedeny v tis. CZK	Řádek ve výkazech
č. účtu	název položky	částka		
011	Zřizovací výdaje	0		3
013	Software	19 632 190		3
014	Ocenitelná práva	2 568 120		3
018	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	0		3
021	Stavby	20 970 201		1
022	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	50 478 059		1
028	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	0		1
031	Pozemky	642 487		1
032	Umělecká díla a sbírky	80 146		1
041	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku	1 049 461		3
042	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	924 088		1
061	Podíly v ovládaných a řízených osobách	0		2
071	Oprávky ke zřizovacím výdajům	0		3
073	Oprávky k software	-14 665 258		3
074	Oprávky k ocenitelným právům	-1 469 961		3
078	Oprávky k drobnému DNM	0		3
081	Oprávky ke stavbám	-11 992 494		1
082	Oprávky k samostatným movitým věcem	-44 730 668		1
088	Oprávky k drobnému DHM	0		1
091	Opravná položka k DNM	-287 339		1
097	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	169 630 438		9
098	Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku	-20 668 474		9
112	Materiál na skladě	0		6
131	Pořízení zboží	9 745		6
132	Zboží na skladě a v prodejnách	114 059 264		6
191	Opravná položka k materiálu	0		6
196	Opravná položka ke zboží	-19 222 443		6
211	Pokladna	222 073		4
213	Ceniny	79 193		4
221	Bankovní účty	14 634 352		4
231	Bankovní účty - ŽB	0		4
231	Krátkodobé bankovní úvěry	0		15
251	Majetkové cenné papíry k obchodování	0		7
261	Peníze na cestě	-4 330		4
291	Opravná položka ke krátkodobému fin. majetku	0		7
311	Pohledávky z obchodních vztahů	89 718 669		5
314	Poskytnuté provozní zálohy a zálohy na zásoby	8 436 514		7
315	Ostatní pohledávky	28 744		7
321	Závazky z obchodních vztahů	-62 506 902		13
324	Přijaté provozní zálohy	-309 035		14
325	Ostatní závazky	-1 133 470		14

331	Zaměstnanci	-4 662 588	14
335	Pohledávky za zaměstnanci	-10 824	7
336	Zúčtování s institucemi SZ a VZP	-2 575 301	14
341	Daň z příjmů	-4 670 377	19
342	Ostatní přímé daně	-874 479	14
343	Daň z přidané hodnoty	509 109	7
345	Ostatní daně a poplatky	4 507	7
351	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	0	7
355	Ost.pohledávky za společníky a členy družstva	-249	7
361	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	0	14
365	Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva	-14 741 525	14
378	Jiné pohledávky	1 975 104	7
379	Jiné závazky	-158 011	14
381	Náklady příštích období	3 807 199	7
383	Výdaje příštích období	-388	14
384	Výnosy příštích období	-24 143 524	26
385	Příjmy příštích období	82 503	7
386	Kurové rozdíly aktivní	0	7
388	Dohadné účty aktivní	110 000	7
389	Dohadné účty pasivní	-17 103 529	14
391	Opravná položka k pohledávkám	-16 845 530	5
391	Opravná položka k pohledávkám	-1 400 500	7
395	Vnitřní zúčtování	0	14
411	Základní kapitál	-142 128 000	8
412	Emisní ážio	0	17
414	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	0	9
418	Oceňovací rozdíly při rozdělení	0	9
421	Zákonný rezervní fond	0	17
423	Statutární fondy	0	17
427	Ostatní fondy	0	17
428	Nerozdělený zisk minulých let	0	10
429	Neuhrazená ztráta minulých let	36 269 441	10
451	Zákonné rezervy	0	14
454	Rezervy na kursové rozdíly	0	14
459	Ostatní rezervy	0	22
461	Bankovní úvěry	-134 431 535	24
461	úvěr GMAC	0	14
472	Dlouh. závazky k úč. Jedn. pod podstatným vlivem	0	17
481	Odložená daň	6 535 200	20
501	Spotřeba materiálu	14 127 903	51
502	Spotřeba energie	747 260	51
504	Prodané zboží	78 438 910	51
511	Opravy a udržování	1 428 118	59
512	Cestovné	856 775	59
513	Náklady na reprezentaci	1 151 651	59
518	Ostatní služby	165 271 817	59
521	Mzdové náklady	68 043 706	53
523	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	1 518 763	53
524	Zákonné sociální a zdravotní pojištění	22 019 868	53
527	Zákonné sociální náklady	1 254 551	53
528	Ostatní sociální náklady	547 102	53

531	Silniční daň	110 286	55
532	Daň z nemovitosti	42 668	55
538	Ostatní daně a poplatky	127 726	55
541	Zůstatková cena prodaného DHM a DNM	16 978	55
542	Prodaný materiál	1 170 212	55
543	Dary	95 386	55
544	Smluvní pokuty a penále	4 902	55
545	Ostatní pokuty a penále	15 684	55
546	Odpisy pohledávek	3 534 567	55
548	Ostatní provozní náklady	1 977 908	55
549	Manka a škody	478 520	55
551	Odpisy dlouhodobého majetku	15 021 948	54
552	Tvorba a zúčtování zákonných rezerv	0	55
554	Rezerva na penále	0	55
557	Zúčtování oprávek k oceň. rozdílů k nabytému maj.	11 309 724	55
558	Tvorba a zúčtování zákonných OP	-626 844	55
559	Tvorba a zúčtování opravných položek	-3 847 543	55
561	Inv.cen.papíry a vklady	0	60
562	Úroky	8 949 190	57
563	Kurzové ztráty	976 293	55
568	Ostatní finanční náklady	1 743 490	55
574	Tvorba a zúčtování finančních rezerv	0	55
579	Tvorba a zúčtování opravných položek	0	55
582	Škody	0	55
588	Ostatní mimořádné náklady	0	60
591	Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná	7 945 268	62
592	Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená	-6 200	62
602	Tržby z prodeje služeb	-234 187 005	52
604	Tržby za zboží	-165 780 465	50
621	Aktivace materiálu a zboží	-116 359	50
622	Aktivace vnitropodnikových služeb	-3 185 693	50
641	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	-383 893	55
642	Tržby z prodeje materiálu	-3 664	55
644	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	-12 636	55
646	Výnosy z odepsaných pohledávek	-5 989	55
648	Ostatní provoní výnosy	-1 660 810	55
649	Inventurní přebytky	-176 613	55
652	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	0	55
659	Zúčtování opravných položek	0	55
661	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	61
662	Úroky	-291 062	55
663	Kurzové zisky	-335 472	55
668	Ostatní finanční výnosy	-27 000	55
674	Zúčtování rezerv	0	55
688	Ostatní mimořádné výnosy	0	55