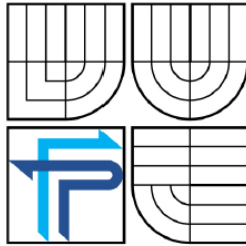


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV MANAGEMENTU

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF MANAGEMENT

MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ PODNIKU

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS OF THE COMPANY

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

HANA HUČKOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. ALENA KOČMANOVÁ, Ph.D.

BRNO 2008

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Hučková Hana

Řízení a ekonomika podniku

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podniku

v anglickém jazyce:

International Financial Reporting Standards of the company

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíl a metody diplomové práce

Mezinárodní účetní standardy

Srovnání českých a mezinárodních výkazů IFSR v podniku

Závěry

Literatura

Přílohy

Seznam odborné literatury:

KRUPOVA, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. R. IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 1. vyd. Praha: VOX a.s – nakladatelství, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.

KRUPOVA, L. IAS v příkladech, 1. díl, 1. vyd. Praha: Ing. Zdenka Ostrovská, CSc. - VOX 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2.

KRUPOVA, L., LOJA, R., PELÁK, J. IAS v příkladech, 2. díl, 1. vyd. Praha: Ing. Zdenka Ostrovská, CSc. - VOX, 2003. 190 s. ISBN 80-86324-23-0.

KRUPOVA, L., MLÁDEK, R. a kolektiv IAS v příkladech, 3. díl, 1. vyd. Praha: Ing. Zdenka Ostrovská, CSc. - VOX, 2003. 320 s. ISBN 80-86324-33-8.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2007/08.



Šimberová

doc. PhDr. Iveta Šimberová, Ph.D.
Ředitel ústavu

Koch

doc. Ing. Miloš Koch, CSc.
Děkan fakulty

Abstrakt

Práce srovnává účetní závěrku podle českých účetních standardů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Na základě znalosti obou úprav se snaží kvantifikovat rozdíl mezi výkazy akciové společnosti a najít důvod pro tyto rozdíly.

Následuje rozbor jednotlivých oblastí změn a určení jejich dopadu. Nejvýznamnější změny ve výkazech byly způsobeny vlivem rozdílného vykazování rezerv, leasingových smluv, dlouhodobých aktiv a pasiv a daní.

Klíčová slova

IAS/IFRS, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, české účetní standardy, porovnání účetní závěrky

Abstract

The thesis compares the financial statements made by the Czech Accounting Standards and the International Financial Reporting Standards. With the knowledge of both of the regulations, it tries to quantify the divergence between statements of joint – stock company and find the reason for this divergences.

The analysis of the particular themes of changes and the determination of its impact is succeeding. The most significant changes in the statements were caused by the influence of different accounting of provisions, leases, longtime assets and liabilities and taxes.

Key words

IAS/IFRS, International Financial Reporting Standards, Czech accounting standards, comparison of financial statements

Bibliografická citace práce

HUČKOVÁ, H. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podniku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2008. 92 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podniku vypracovala samostatně s použitím pramenů, které uvádím v seznamu použité literatury.

V Brně dne 19. května 2008

.....

Poděkování

Děkuji vedoucí své diplomové práce Doc. Ing. Aleně Kocmanové Ph.D. za cenné připomínky a rady k obsahu i formě mé diplomové práce i za ochotu, se kterou se mi věnovala. Dále pak Doc. Ing. Lence Krupové Ph.D. za odborné rady a také všem, kteří přispěli při psaní této práce.

OBSAH

1. Úvod.....	
2. Cíl a metody diplomové práce.....	
3. Mezinárodní účetní standardy.....	11
3.1. Historie IFRS.....	11
3.2. Dodržování IFRS v Evropě.....	12
3.2.1. IFRS v České republice.....	14
3.3. Seznam platných standardů a jejich interpretací.....	15
3.4. Konceptní rámec.....	18
3.4.1. Základní prvky účetní závěrky.....	20
3.4.2. Oceňování prvků účetní závěrky.....	21
3.4.3. Oceňování majetku v IAS/IFRS v současné době.....	23
3.5. IAS 1 – Presentace účetní závěrky.....	27
3.5.1. Ilustrativní struktura účetních výkazů platná od 1.1.2005.....	31
3.6. IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	36
3.7. IAS 14 – Vykazování podle segmentů.....	39
3.8. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.....	41
3.9. IAS 17 – Leasingy.....	42
3.10. IAS 21 – Dopady změn směnných kursů cizích měn.....	44
3.11. IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.....	46
3.12. České účetní předpisy.....	47
3.12.1. Hlavní změny vyplývající z novely zákona o účetnictví.....	50
3.12.2. Česká účetní legislativa a 4. direktiva EU.....	55
3.12.3. Shrnutí.....	58
4. Srovnání českých a mezinárodních výkazů IFRS v podniku.....	59
4.1. Společnost ALTA a.s.....	59
4.2. Výkazy společnosti ALTA, a.s.....	60
4.3. Popis rozdílů ve výkazech.....	72
4.3.1. Vykazování Leasingu.....	72

4.3.2.	Rezervy a podmíněné závazky	80
4.3.3.	Daně ze zisku	81
4.3.4.	Sesouhlasení nerozděleného zisku a výsledku hospodaření	83
4.4.	Interpretace získaných poznatků.....	85
5.	Závěr	87
6.	Použitá literatura	88
7.	Seznam grafů	90
8.	Seznam tabulek	91
9.	Použité zkratky	92

1. ÚVOD

Současné účetnictví je nedílnou součástí ekonomiky. Jeho úkolem je podávat informace o ekonomické situaci podniku interním i externím uživatelům. V důsledku globalizace, růstu nadnárodních společností a sbližování ekonomických systémů je třeba, aby se účetnictví neustále vyvíjelo a to nejen na národní úrovni, ale také na mezinárodní úrovni v rámci harmonizace účetnictví.

Harmonizace účetnictví, neboli přibližování účetních soustav, probíhá po dvou liniích a to jako harmonizace v rámci Evropské unie a jako celosvětová harmonizace, jejímž cílem je dosažení shody všech účetních systémů.

Účetnictví v rámci České republiky se vyvíjí od roku 1993. Během uplynulého období se stalo kompatibilní s evropským účetním kodexem a se vstupem ČR do Evropské unie se přiblížilo i k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Členství ČR v Evropské unii umožnilo plynulé začlenění české ekonomiky do evropské integrace a přímou účast na celosvětové harmonizaci účetnictví. Přesto stále existuje v národním účetnictví řada nedostatků, které bude třeba odstranit.

Cílem této práce je komparace účetní závěrky podle českých a mezinárodních účetních standardů a kvantifikace rozdílů mezi účetními výkazy konkrétní firmy. Zjištěné rozdíly chci dále analyzovat a pokusit se zjistit jejich příčiny. Chci odhalit oblasti, které způsobují největší změny v hodnotě výkazů a především ve vykazovaném hospodářském výsledku.

2. CÍL A METODY DIPLOMOVÉ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je porovnání výkazů sestavených podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví s podmínkami v české legislativě. Pro zpracování diplomové práce je nutné splnit dílčí cíle. Prostudovat českou účetní úpravu a úpravu podle mezinárodních standardů, zjistit rozdíly mezi oběma přístupy. Vzhledem k rozsahu diplomové práce budou dále analyzovány pouze ty položky, jejichž rozdíl při použití obou úprav bude významný.

Při zpracování byly použity obecně používané objektivní metody kvantitativního charakteru.

Dále byly v diplomové práci využity metody systémové a vztahové analýzy. Pro stanovení závěrů byly použity metody indukce a dedukce. Tyto metody spolu úzce souvisí. Indukcí dospíváme na základě zkoumání jednotlivých jevů praxe k teoretickým zobecněním, naopak teoretické závěry si dedukcí ověřujeme v praxi.

Veškeré metody, jež byly aplikovány na konkrétní prostředí firmy, jsou obecně známé a používané.

3. MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

3.1. Historie IFRS

V sedmdesátých letech 20. století, kdy se začalo výrazněji mluvit o harmonizaci finančního účetnictví a výkaznictví ve světě, bylo hlavní otázkou to, zda je vůbec taková harmonizace potřebná. Některé státy, které na základě vlastních právních a ekonomických systémů měly vyvinut i svůj vlastní účetní systém, se harmonizaci bránily. Argumentovaly tím, že by taková změna přinesla spíše zmatek a náklady než nějaký užitek. Dnešní způsob mezinárodního obchodu je ale založen na velkých nadnárodních společnostech, které mají své závody po celém světě. Takovéto sítě podniků musejí svým investorům poskytovat věrohodné a vzájemně srovnatelné informace. Pokud by však každý podnik sestavoval účetní výkazy podle vlastních národních předpisů, výše popsaných cílů by nebylo možné dosáhnout.

V roce 1973 zástupci profesionálních účetních orgánů z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie a Spojených států amerických podepsali dohodu o založení Výboru pro Mezinárodní účetní standardy (IASC). O dva roky později byly ve známost uvedeny první finální verze Mezinárodních účetních standardů: IAS 1 - Zveřejňování účetních pravidel a IAS 2 - Oceňování a vykazování zásob v kontextu systému historických pořizovacích cen.

Roku 1983 byla Rada IASC rozšířena na 17 členů. Všichni členové Mezinárodní federace účetních (IFAC) se stali členy IASC. IFAC začala považovat IASC za instituci vydávající účetní standardy s globální platností. Od roku 1989 mají dle směrnice přijaté IFAC dodržovat standardy IAS podniky veřejného sektoru. Šest let poté je již postup dle standardů IAS rozšířen na nadnárodní společnosti Evropské unie.

Dalším významným datem v dějinách IAS/IFRS byl rok 2001, kdy v Londýně zahájila svou činnost Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Rada se zavázala vytvořit ucelenou sadu vysoce kvalitních a globálně platných účetních standardů, které jsou nezbytné pro získávání transparentních a srovnatelných informací z účetních závěrek. Aby dostála svých slibů, spolupracuje Rada s řadou odborníků, především s tvůrci národních

účetních standardů. Úkolem je dosáhnout celosvětové harmonizace účetních standardů. Projekt je financován Nadací výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF), do které přispívají velké účetní firmy, soukromé finanční instituce a průmyslové podniky z celého světa, centrální a rozvojové banky a jiné mezinárodní a profesní organizace.

V květnu 2002 vydala IASB Předmluvu k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Ta vymezuje cíle a pracovní postupy IASB a vysvětluje předmět, závaznost a data účinnosti IFRS.

Od roku 2003 jsou k dispozici schválené překlady IFRS ve všech jazycích Evropské unie. Neoficiálně byly IFRS přeloženy do více než třiceti jazyků. [8]

3.2. Dodržování IFRS v Evropě

Evropská Účetní směrnice

Kotované společnosti

Evropská unie schválila v roce 2002 účetní směrnici, která požaduje, aby všechny kotované společnosti EU (celkem kolem 9 000 společností) od roku 2005 při sestavování konsolidovaných účetních závěrek dodržovaly IFRS. Členské státy mohou do roku 2007 osvobodit některé společnosti od povinnosti řídit se IFRS. Týká se to těchto zvláštních případů:

- Společnosti kotované na burze jak v EU, tak mimo ni, které používají US GAAP jako své primární účetní standardy,
- Společnosti, které mají pouze veřejně obchodované dlužné cenné papíry. Společnosti ze zemí, které nejsou členy EU, kotované na burze v EU, mohou do roku 2007 nadále používat své národní účetní postupy.

Požadavek dodržování IFRS se vztahuje nejen na 25 zemí EU, ale také na 3 členské státy Evropského hospodářského prostoru (EHP). Řada velkých společností ve Švýcarsku, které není členem EU ani EHP, již používá IFRS.

Nekotované společnosti

Členské státy EU mohou rozšířit požadavek na používání IFRS rovněž na společnosti, které nemají akcie kotované na burze a na nekonsolidované účetní závěrky. Předběžné plány 28 zemí EU a EHP v souvislosti s používáním IFRS v současné době vypadají následovně:

- *IFRS vyžadovány* – Kypr, MALTA, Slovensko
- *IFRS povoleny* – Belgie, Česká republika, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Irsko, Island, Itálie, Litva, Lucembursko, Německo, Nizozemí, Norsko, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko, Velká Británie
- *IFRS zakázány* – Lotyšsko, Polsko [8]

Schválení IFRS pro používání v Evropě

Aby mohly být IFRS používány v Evropě, musejí být schváleny v souladu s Účetní směrnici EU.

Schvalovací proces je tvořen následujícími kroky:

- EU přeloží IFRS do všech evropských jazyků,
- Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) předá Evropské komisi své stanovisko,
- Účetní regulační výbor Evropské komise doporučí standardy ke schválení,
- dvacet pět členů Evropské komise oficiálně hlasuje pro schválení.

Do konce roku 2004 hlasovala Komise pro schválení všech Mezinárodních účetních standardů (IAS), IFRS 1 až 5, a všech interpretací, které byly do té doby vydány (se dvěma

výjimkami týkajícími se některých ustanovení IAS 39 – Finanční nástroje: Účtování a oceňování). [8]

Vymahatelnost dodržování IFRS

Evropské trhy s cennými papíry jsou regulovány jednotlivými členskými státy, které se řídí příslušnými předpisy přijatými na úrovni EU. Předpisy s platností pro celou EU zahrnují standardy přijaté Výborem evropských regulátorů cenných papírů, sdružením národních regulátorů. Standard č.1 – Vymahatelnost standardů o finančních informacích v Evropě vymezuje 21 zásad, které by členské státy EU měly používat při vymáhání dodržování IFRS. Navrhovaný Standard č.2 – Koordinace činností spojených s vymáháním obsahuje návrh pokynů k zavedení Standardu č.1. Předpisy obsahují také navrhovanou novou Směrnici o auditu roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky. Nová směrnice by nahradila stávající Osmou směrnici a změnila Čtvrtou a Sedmou směrnici. Mimo jiné, návrhem by byly v celé EU zavedeny Mezinárodní standardy auditu. Dále byly navrženy úpravy směrnic EU, kterými se zavádí kolektivní odpovědnost členů představenstev za účetní závěrky společností. [8]

3.2.1. IFRS v České republice

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví povinně platné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. Regulovaných trhem se v České republice rozumí Burza cenných papírů (všechny trhy) a RMS systém (pouze oficiální trh).

Tyto účetní jednotky mají povinnost podle IFRS účtovat, sestavovat účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy a to od prvního účetního období po vstupu České republiky do Evropské unie, tedy od 1. května 2004. Výjimku odložení implementace do roku 2007 v České republice nelze uplatnit.

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

Podle současné legislativy nemohou účetní jednotky, které implementují standardy IFRS, vycházet při výpočtu daňového základu z účetního hospodářského výsledku podle IFRS. Výchozím bodem pro zdanění těchto společností je výsledek hospodaření podle české účetní legislativy, tj. účetní výsledek hospodaření je nutné upravit o efekty vyplývající z rozdílů mezi IFRS a ČÚL. [8]

3.3. Seznam platných standardů a jejich interpretací

IFRS v roce 2007

	Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky	1. 7. 1989
	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	
IFRS 1	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	1. 1. 2004
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie	1. 1. 2005
IFRS 3	Podnikové kombinace	31. 3. 2004
IFRS 4	Pojistné smlouvy	1. 1. 2005
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti	1. 1. 2005
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	1. 1. 2006
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejnění	1. 1. 2007
IFRS 8	Provozní segmenty	1. 1. 2009
	Mezinárodní účetní standardy	
IAS 1	Prezentace účetní závěrky	1. 1. 2005
IAS 2	Zásoby	1. 1. 2005
IAS 7	Výkazy peněžních toků	1. 1. 1994
IAS 8	Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby	1. 1. 2005
IAS 10	Události po rozvahovém dni	1. 1. 2005
IAS 11	Stavební smlouvy	1. 1. 1995
IAS 12	Daně ze zisku	1. 1. 1998
IAS 14	Vykazování podle segmentů – nahrazen IFRS 8 s platností od 1. 1. 2009	1. 7. 1998

IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	1. 1. 2005
IAS 17	Leasingy	1. 1. 2005
IAS 18	Výnosy	1. 1. 1995
IAS 19	Zaměstnanecké požitky	1. 1. 1999
IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory	1. 1. 1984
IAS 21	Důsledky změn směnných kursů cizích měn	1. 1. 2005
IAS 23	Výpůjční náklady – revidován v roce 2007, revidovaná verze v platnosti od 1. 1. 2009	1. 1. 1995
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran	1. 1. 2005
IAS 26	Penzijní plány	1. 1. 1988
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	1. 1. 2005
IAS 28	Investice do přidružených podniků	1. 1. 2005
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	1. 1. 1990
IAS 31	Účasti ve společných podnicích	1. 1. 2005
IAS 32	Finanční nástroje : vykazování	1. 1. 2005
IAS 33	Zisk na akcii	1. 1. 2005
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví	31. 3. 2004
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv	31. 3. 2004
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	1. 7. 1999
IAS 38	Nehmotná aktiva	31. 3. 2004
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování	1. 1. 2005
IAS 40	Investice do nemovitostí	1. 1. 2005
IAS 41	Zemědělství	1. 1. 2003

Tabulka č. 1 Seznam platných standardů v roce 2007

Zdroj: [9]

Interpretace v roce 2007

(ve třetím sloupci jsou čísla standardů, ke kterým se interpretace vztahují, ve čtvrtém sloupci datum platnosti)

SIC 7	Zavedení Eura	IAS 21	1. 6. 1998
SIC 10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem	IAS 20	1. 8. 1998
SIC 12	Konsolidace – jednotky zvláštního určení	IAS 27	1. 7. 1999
SIC 13	Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků	IAS 31	1. 1. 1999
SIC 15	Operativní leasingy – pobídky	IAS 17	1. 1. 1999
SIC 21	Daně ze zisku – zpětná ziskatelost přeceněných neodepisovatelných aktiv	IAS 12	15. 7. 2000

SIC 25	Daně ze zisku - změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů	IAS 12	15. 7. 2000
SIC 27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu	IAS 1, IAS 17, IAS 18	31. 12. 2001
SIC 29	Zveřejňování – Ujednání o poskytování licencovaných služeb	IAS 1	31. 12. 2001
SIC 31	Výnosy (tržby) – barterové transakce zahrnující reklamní služby	IAS 18	31. 12. 2001
SIC 32	Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky	IAS 38	25. 3. 2002
IFRIC 1	Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích.	IAS 37	1. 9. 2004
IFRIC 2	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje	IAS 32	1. 1. 2005
IFRIC 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing	IAS 17	1. 1. 2006
IFRIC 5	Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, rekultivaci a životní prostředí	IAS 8, IAS 27, IAS 28, IAS 31, IAS 37, IAS 39, SIC 12	1. 1. 2006
IFRIC 6	Závazky z účasti na specifickém trhu – odpad elektrických a elektronických zařízení	IAS 37	1. 12. 2005
IFRIC 7	Aplikace přístupu zpracování podle IAS 29 - Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	IAS 29	1. 3. 2006
IFRIC 8	Rozsah IFRS 2	IFRS 2	1. 5. 2006
IFRIC 9	Přehodnocení vložených derivátů	IAS 39	1. 6. 2006
IFRIC 10	Mezitimní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv	IAS 34, IAS 36, IAS 39	1. 11. 2006
IFRIC 11	IFRS 2: Transakce s vlastními akciemi v rámci skupiny	IAS 8, IAS 32, IFRS 2	1. 3. 2007
IFRIC 12	Smlouvy o poskytování licencovaných služeb	IFRS 1, 7 IAS 8,11,16, 17,18,20,2 3,32,36,37,	1. 1. 2008

		38,39, IFRIC 4, SIC 29	
IFRIC 13	Programy loajality zákazníků	IAS 8, IAS 18, IAS 37	1. 7. 2008
IFRIC 14	Hranice pro vykazování aktiv z programů zaměstnaneckých požitků, minimální požadavky na financování programů a jejich interakce	IAS 19	1. 1. 2008

Tabulka č. 2 Seznam interpretací v roce 2007

Zdroj: [9]

3.4. Koncepční rámec

Koncepční rámec byl schválen v roce 1989. Jsou v něm uvedeny základní předpoklady, ze kterých vychází text Mezinárodních účetních standardů. Zastřešuje všechny standardy. Pokud by se však vyskytl rozpor mezi zněním některého standardu a Koncepčního rámce, postupuje se podle příslušného standardu.

Koncepční rámec se týká:

- cíle účetní závěrky,
- kvalitativních charakteristik, které vyjadřují přínos informací účetní závěrky,
- obsahu, způsobu rozeznání a oceňování základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu

Cílem účetní závěrky je poskytnutí informace o finanční pozici, výkonnosti a o změnách ve finanční pozici společnosti.

Jako hlavní uživatele účetních závěrek vymezuje koncepční rámec tyto skupiny uživatelů:

- Investoři
- Zaměstnanci
- Poskytovatelé výpůjčního kapitálu
- Dodavatelé a jiní obchodní věřitelé
- Zákazníci
- Vlády a jejich orgány

- Veřejnost

Základní předpoklady pro přípravu účetní závěrky:

- Aktuální báze
- Předpoklad trvání podniku
- Srozumitelnost
- Relevance
- Významnost
- Spolehlivost
- Důvěryhodné zobrazení
- Přednost obsahu nad formou
- Objektivita – nestrannost
- Opatrnost
- Úplnost
- Srovnatelnost
- Včasnost
- Rovnováha mezi přínosy z informace a náklady na její získání
- Rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami
- Pravdivý a věrný obraz

Tyto charakteristiky jsou v Koncepčním rámci definovány nebo charakterizovány. Tyto požadavky dále přejímá IAS 1 – Presentace účetní závěrky, který je také podrobně popisuje. [2]

3.4.1. Základní prvky účetní závěrky

Základní prvky, které vyjadřují finanční pozici podniku v rozvaze, jsou podle Koncepčního rámce aktiva, dluhy (závazky) a vlastní kapitál. Za základní prvky pro měření výkonnosti ve výsledovce jsou považovány náklady a výnosy.

Definice základních prvků výkazů:

Aktiva (Assets) – jsou zdrojem kontrolovaným podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro podnik. Budoucí ekonomický prospěch je dostatečně jistý. Aktivum musí být spolehlivě ocenitelné.

Dluh – závazek (Liability) – je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí, a od jejíhož vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí podniku ekonomický prospěch. Úbytek zdrojů, přinášejících ekonomický prospěch, je dostatečně jistý. Dluh je spolehlivě ocenitelný.

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

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

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

Mezinárodní účetní standardy dále uvádějí pojmy:

Zisky neboli přírůstky (gains)

Ztráty neboli úbytky (losses)

Pojem Income zahrnuje na jedné straně Revenues (výnosy – tržby), ale také Gains (zisky).

Pojem Expenses zahrnuje jednak Expenses (náklady), ale také Losses (ztráty).

Pojmy Gains a Losses standardy nedefinují samostatně, ale popisují je v koncepčním rámci.

Příkladem Gains je podle koncepčního rámce zisk z vyřazení dlouhodobých aktiv nebo nerealizované zisky, vyplývající z přecenění cenných papírů a ze zvýšení účetní hodnoty dlouhodobých aktiv. Příkladem Losses je například požár nebo potopa a ztráty z vyřazení dlouhodobých aktiv, nerealizované ztráty vyplývající např. ze zvýšení směnného kursu u cizí měny u půjček podniku v této měně.

Jedná se o položky, které se zobrazují buď ve výsledovce nebo v rozvaze (v tzv. “fondu - přírůstku z přecenění”)

Při vykazování se Revenues a Expenses vykazují v hrubé hodnotě zatímco Gains a Losses v čisté hodnotě (kompenzují se).

3.4.2. Oceňování prvků účetní závěrky

Další část Koncepčního rámce se týká oceňování prvků účetní závěrky. IAS / IFRS používají tyto typy cen:

1. Historická cena

Aktiva jsou účtována v částce zaplacených peněz nebo peněžních ekvivalentů, nebo v reálné hodnotě majetku použitého k jeho pořízení v době jeho pořízení. Závazky jsou účtovány v částkách „přínosu“, který byl získán při směně za závazek nebo v některých případech v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které jsou potřeba na zaplacení závazku za standardních okolností.

2. Běžná (reprodukční) cena

Aktiva jsou vykazována v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo nutno zaplatit, pokud by stejné nebo ekvivalentní aktivum bylo pořízováno v současnosti. Závazky jsou vykazovány v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo zapotřebí k vypořádání závazku v současnosti.

3. Realizační (vyřazovací) cena

Aktiva jsou vykazována v částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla obdržena při prodeji aktiva za obvyklých podmínek. Závazky jsou vykazovány v částce potřebné na jejich úhradu, tj. nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, kterou je třeba zaplatit, aby byly vypořádány za standardních okolností.

4. Současná hodnota

Aktiva jsou vykazována v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které jsou od dané položky očekávány za standardních okolností. Závazky jsou vykazovány v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, které jsou zapotřebí k jejich vypořádání za standardních okolností.

Vzorec pro výpočet současné hodnoty:

$$x_0 = \frac{x_n}{(1+i)^n}.$$

Faktor $(1+i)^n$ se někdy v literatuře označuje jako *úročitel* a faktor $1/(1+i)^n$ jako *odúročitel*.

Uvedený výpočet bývá také někdy nazýván termínem diskontování. Místo termínu současná hodnota se také používá diskontovaná hodnota. Současná hodnota bývá často označována symbolem PV z anglického Present Value.

Pokud v účetnictví pracujeme s oceňováním majetku a závazků v současné hodnotě, je potřeba zvážit, jak se budou úroky rozvrhovat do jednotlivých účetních období. Existují dvě možné metody:

- a) Lineární metoda
- b) Metoda efektivní úrokové míry

Tato metoda je jednoznačně preferována zejména v případech, kdy by byly rozdíly při použití této metody v porovnání s metodou lineární významné. Požadavek uplatňování metody efektivní úrokové míry je uveden též v IAS 18 – vykazování tržeb. Podle metody efektivní úrokové míry se celková částka úroku v průběhu existence závazku

nebo pohledávky amortizuje v závislosti na konstantní úrokové míře a výši závazku popř. pohledávky na počátku každého období.

5. Fair value – reálná hodnota

Tuto cenu nedefinuje Koncepční rámec v textu jednotlivých standardů se však uvádí. Jedná se o hodnotu, která je adekvátní podmínkám a situaci, za kterých je používána. Její definice zní:

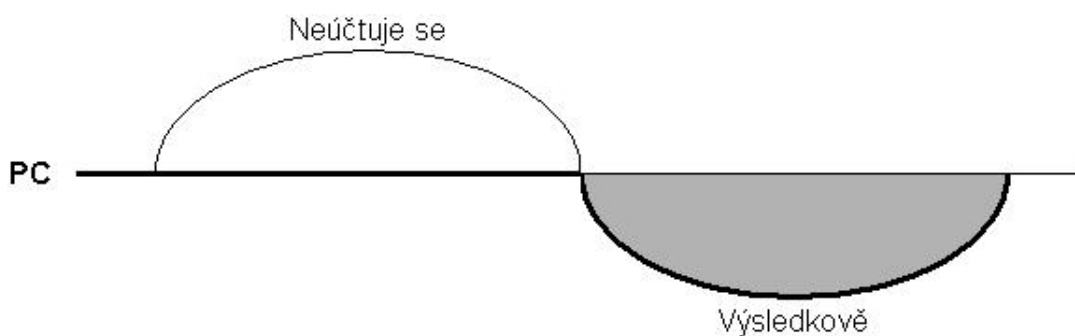
Fair value je částka, za kterou může být směněno aktivum, vypořádán závazek nebo směněn nástroj vlastního kapitálu mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek.

Za nejvíce užívanou cenu považují Mezinárodní účetní standardy historickou cenu. [2]

3.4.3. Oceňování majetku v IAS/IFRS v současné době

V nedávné minulosti se tedy v rámci IFRS rozšířila možnost přeceňování vybraných typů majetku na fair value, a to nejen směrem dolů v rámci zásady opatrnosti, nýbrž i směrem nahoru. Pokud IFRS tuto možnost připouštějí, je vždy nutno správně rozhodnout, jak zacházet s příslušným rozdílem z přecenění. V určitých případech se totiž tento rozdíl zachycuje rozvahově (je součástí tzv. fondu z přecenění ve vlastním kapitálu v rozvaze), v jiných případech se rozdíl zachycuje výsledkově (je součástí výsledku hospodaření běžného účetního období). [2]

1) Model pořizovací ceny (COST MODEL)



PC = pořizovací cena. U majetku, který se odpisuje, pořizovací cena snižená o oprávky

Zdroj: [2]

Model pořizovací ceny (Cost model) – historická cena v kombinaci se zásadou LCM

V tomto modelu je zakázáno přeceňovat majetek směrem nahoru. Zkratka LCM znamená v této souvislosti „Lower of Cost or Market“, neboli oceňování v nižší hodnotě z pořizovací nebo tržní ceny.

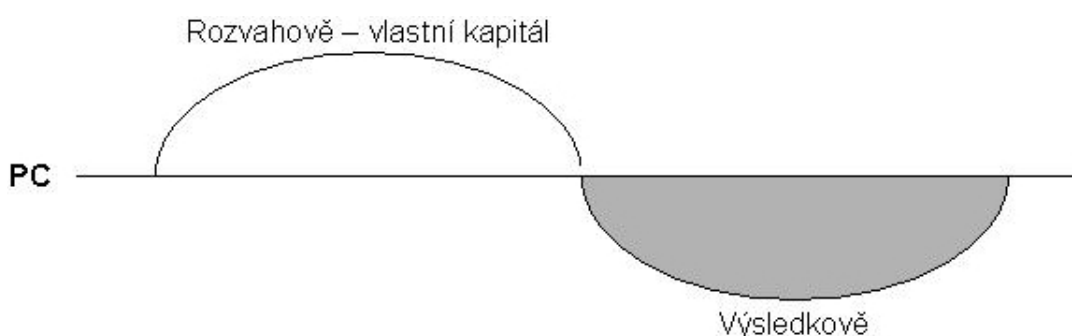
Pokud dojde ke snížení hodnoty majetku, účtuje se toto snížení výsledkově (v českém pojmosloví se v tomto případě tvoří opravné položky, avšak IFRS tyto pojmy nepoužívají). Případné zrušení tohoto snížení se účtuje také výsledkově, avšak pouze do výše pořizovací ceny aktiva, snižené o oprávky. Za zmínku zde stojí fakt, že snížení hodnoty majetku se podle IFRS (viz. např. IFRS 5) účtuje jako ztráta ze snížení hodnoty (Impairment Loss), zvrát této situace se účtuje jako zisk (gain), s výjimkou zásob, kde se zachycuje jako kontra položka k dříve zaúčtované ztrátě. Dá se tedy říci, že podle IFRS se tvorba opravné položky účtuje jako náklad a její zrušení jako výnos (nikoliv tedy jako snížení nákladů – tak se účtuje pouze zrušení opravné položky k zásobám).

V současné době tento model převažuje při oceňování u většiny majetku, jak v rámci díkce IFRS tak v praxi společností, které již podle IFRS vykazují. Otázkou však je, zda model zůstane ve stávající podobě i v budoucnu. Důvodem je, že podle amerických účetních standardů (US GAAP) je snížení hodnoty aktiv ve většině případů nevratné, neboli trvalé

(na rozdíl od IFRS, kde se s výjimkou cenných papírů „na prodej“ chápe jako přechodné). Zde je proto nutné sledovat vývoj v rámci projektu „Konvergence“, vzhledem k tomu, že se jedná o oblast, kde dosud existují rozdíly mezi IFRS a US GAAP.

2) Revaluation model

Pozn. původně alternativní řešení IAS 16 a IAS 38

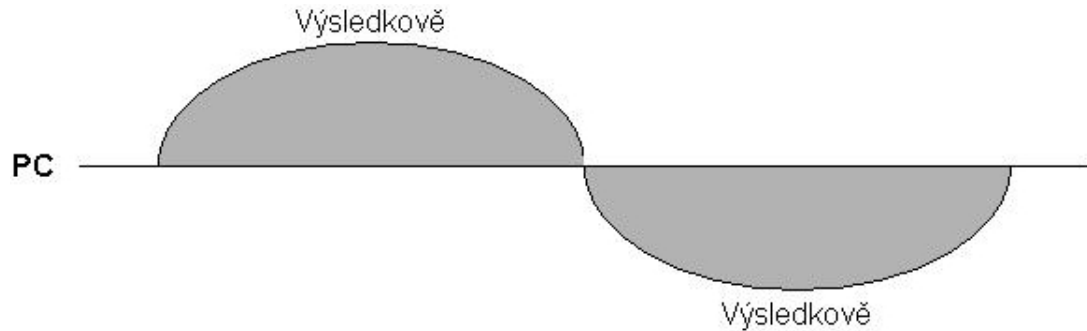


Zdroj: [2]

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva mají pro oceňování tohoto majetku dvě možná řešení. Základním řešením je model pořizovací ceny (Cost Model), který byl popsán výše. Druhou možností je přecenění tohoto majetku i směrem nahoru. Řešení je však asymetrické, protože zvýšení ceny oproti pořizovací ceně snížené o oprávkou se účtuje rozvahově (do fondu – přírůstku z přecenění) a naopak snížení ceny se účtuje výsledkově. Společnost může tento alternativní model použít pro skupinu aktiv, která jsou předmětem IAS 16 nebo IAS 38. V praxi však pro oceňování pozemků, budov a zařízení jednoznačně převažuje model pořizovací ceny. Důvodem je, že v případě přecenění směrem nahoru se odpisy dlouhodobého majetku určují z přeceněné částky, tudíž společnost vykáže nižší zisk než kdyby k přecenění nedošlo. IAS 38 – Nehmotná aktiva navíc požaduje, aby fair value použitá pro přecenění byla zjištěna na aktivním trhu (který

v případě nehmotných aktiv většinou neexistuje). V praxi je tento typ přecenění používán zřídka a to převážně u pozemků, které se neodpisují.

3) FAIR VALUE – model IAS 39, IAS 40, IAS 41



Zdroj: [2]

Podstatou modelu je, že přecenění jak směrem nahoru tak směrem dolů se zachycuje výsledkově, tj. ovlivňuje výsledek hospodaření v období, ve kterém je přecenění provedeno.

Tento model je obsažen ve standardech 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování, 40 – Investice do nemovitostí a 41 – Zemědělství.

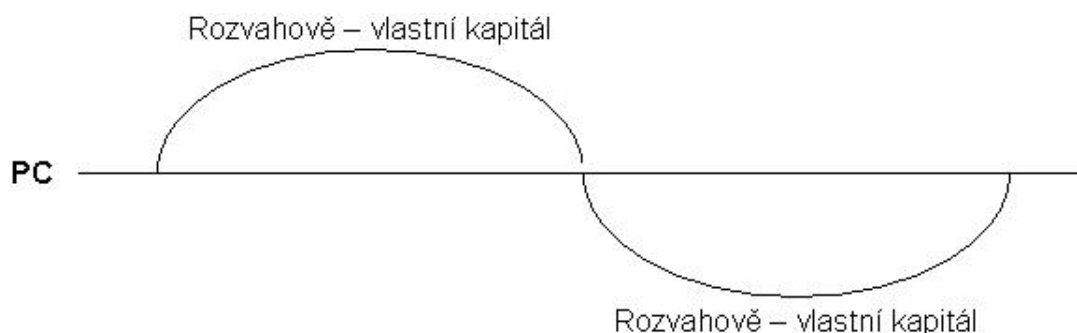
V rámci IAS 39 se tímto modelem oceňují tzv. finanční nástroje vykazované ve fair value a přeceňované výsledkově.

V rámci IAS 40 je tento model jednou ze dvou možností oceňování investic do nemovitostí. Společnost může zvolit buď tento model nebo model pořizovací ceny (Cost Model). Pokud tedy společnost účtuje o pozemcích nebo budovách, je nutno posoudit, zda se má k jejich zachycení použít IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení nebo IAS 40 – Investice do nemovitostí. Jak je patrné z grafů, tyto standardy mají v rámci oceňování odlišné řešení.

V rámci IAS 41 jsou tímto modelem oceňována tzv. biologická aktiva (zvířata a rostliny).

4) **ROZVAHOVÝ MODEL – model IAS 39**

Pozn. Nejedná se o oficiální název. Použila jsem označení Doc. Ing. Lenky Krupové. PhD.



Zdroj: [2]

Tento model se používá pro oceňování finančních nástrojů „na prodej“ (Available for Sale) v rámci IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování. Změny ve fair value jak směrem nahoru, tak dolů, se účtují rozvahově – do vlastního kapitálu. Tento typ finančních nástrojů má však v rámci Standardu 39 zvláštní požadavky na účtování ztrát ze snížení hodnoty, které se účtují výsledkově.

3.5. IAS 1 – Presentace účetní závěrky

Standard 1 byl přijat v červenci 1997 a vstoupil v platnost pro účetní závěrky, týkající se období začínající 1. července 1998 nebo později. Byl předmětem novely schválené v prosinci 2003. Novelizovaná verze vstoupila v platnost 1. 1. 2005.

Kompletní sada výkazů účetní závěrky podle IAS/IFRS obsahuje tyto součásti:

1) Rozvahu

2) Výsledovku

3) Výkaz zahrnující buď: všechny změny ve vlastním kapitálu nebo Změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které vyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky a distribuce vlastníkům

4) Výkaz peněžních toků

5) Účetní politiky a vysvětlující přílohu

ROZVAHA

Výkazy sestavené podle IAS/IFRS bývají stručné. Do výkazů se uvádějí pouze významné položky. Každá položka je označena odkazem na část přílohy, ve které je velmi podrobně vysvětlena a kde jsou uvedeny veškeré požadavky na zveřejňování uvedené v IAS/IFRS. Rozvaha musí obsahovat název společnosti, název výkazu, datum výkazu, měnu vykazování, úroveň zaokrouhlování, informaci o tom zda se jedná o individuální nebo konsolidovanou rozvahu.

IAS nestanovují povinný formát (vzor) rozvahy.

Aktiva a závazky se mohou členit na krátkodobé a dlouhodobé. Toto členění není povinné, ale v praxi je naprosto běžné a převažující. Kritérium pro členění je buď 12 měsíců nebo výrobní cyklus.

VÝSLEDOVKA

Základními prvky výsledovky jsou výnosy a náklady. IAS/IFRS povolují výsledovku členěnou podle druhů (druhovú výsledovka) nebo podle účelu (úcelová výsledovka). Typ výsledovky si volí každá společnost sama. Protože jsou však informace o nákladových druzích potřebné pro předpověď budoucího cash flow, je v případě volby úcelové výsledovky požadováno dodatečné zveřejnění určitých informací, zejména informací o odpisech a osobních nákladech.

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

Výkaz peněžních toků je řešen samostatně ve standardu IAS 7. Jedná se o povinný výkaz. Výkaz peněžních toků umožňuje uživatelům účetní závěrky získat přehled o zdrojích

peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na straně jedné a o jejich využití na straně druhé. Jde o výkaz, který objasňuje, zda-li zdrojem peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů pro činnost společnosti byla interní výdělečná činnost nebo externí zdroje ve formě výpůjčky, úvěru nebo emise dluhových či majetkových cenných papírů, a zároveň objasňuje, zda tyto prostředky byly využity k pořízení dlouhodobého či krátkodobého majetku, ke splacení závazků nebo k výplatě dividend či jiných podílů na zisku podniku.

Ve výkazu se musí veškeré peněžní toky uskutečněné v průběhu vymezeného období rozčlenit do tří kategorií. Peněžní toky z provozní činnosti, Peněžní toky z investiční činnosti a Peněžní toky z financování. Pro sestavení tohoto výkazu v části, která se týká provozních činností, může společnost použít dvě metody.

- 1) Přímá metoda – zobrazuje ve výkazu peněžních toků hlavní kategorie hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních výdajů.
- 2) Nepřímá metoda – zobrazuje ve výkazu peněžních toků čisté peněžní toky z provozní činnosti, které se získají úpravou zisku nebo ztráty před zdaněním o dopady nepeněžních transakcí (např. odpisy, tvorba a čerpání rezerv atd.)

IAS/IFRS preferují přímou metodu. K sestavení výkazu peněžních toků zbylých dvou částí, tj. investiční činností a činností spojených s financováním, se používá metoda nepřímá.

VÝKAZ O ZMĚNÁCH VE VLASTNÍM KAPITÁLU

Tento výkaz je nejnovější. Povinný se stal až v rámci přijetí IAS 1. Standard umožňuje volbu mezi dvěma variantami výkazu. První varianta bývá často nazývána Výkazem o změnách ve vlastním kapitálu (Statement of Changes in Equity), druhá bývá označována jako Výkaz rozpoznaných zisků / přírůstků a ztrát / úbytků (Statement of Recognized Gains and Losses).

Společnost je povinna v tomto výkazu uvést:

- Zisk nebo ztrátu za období
- Každou položku výnosů nebo nákladů za období, která byla účtována přímo do vlastního kapitálu a součet těchto položek

- Celkové výnosy a náklady za období, se samostatným uvedením celkové částky připadající vlastníkům mateřské společnosti a menšinovému podílu
- Dopad změn v účetních politikách a oprav chyb pro každou složku vlastního kapitálu

Dále musí společnost zveřejnit buď přímo ve výkazu o změnách vlastního kapitálu nebo v příloze:

- Částku transakcí s vlastníky
- Stav nerozdělených zisků na počátku období a k datu rozvahy a změny v průběhu období
- Porovnání účetní hodnoty každé třídy vloženého kapitálu a každého rezervního fondu na počátku a na konci období, každá změna se zveřejní samostatně.

PŘÍLOHA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

Příloha k účetní závěrce je velmi obsáhlá a podrobná. Příloha musí předkládat informace o tom, podle jakých standardů byly účetní výkazy připraveny, a informace o specifických účetních politikách zvolených a aplikovaných pro podstatné transakce a události. Dále je nutné zveřejnit požadované informace, které nejsou uvedeny jinde v účetních výkazech. A musí poskytnout dostatečné informace, které nejsou uvedeny přímo v účetních výkazech, ale které jsou nutné pro věrné zobrazení. [2]

Příloha je sestavována v následujícím pořadí:

- 1) prohlášení o shodě s IAS/IFRS
- 2) prohlášení o oceňovacích základnách a aplikovaných účetních politikách
- 3) poskytnutí informací o položkách předkládaných v každém účetním výkazu a pořadí, v jakém jsou uváděny jednotlivé položky a každý účetní výkaz
- 4) jiná zveřejnění, zahrnující nejistoty, závazky a jiné finanční informace a nefinanční informace

IAS/IFRS jsou založeny na principu srovnávání. V každé účetní závěrce se povinně uvádějí informace za předcházející účetní období. V rámci prvního převodu na IAS/IFRS podle IFRS 1 se povinně uvádějí informace za jeden předcházející rok. To znamená, že pokud bude první účetní závěrka společnosti podle IAS/IFRS za rok 2005, je nezbytné uvést srovnávací informace za rok 2004.

3.5.1. Ilustrativní struktura účetních výkazů platná od 1.1.2005

S platností od 1.1.2005 je součástí implementační příručky, která je součástí standardu IAS 1, jsou uvedeny tyto příklady formátu rozvahy, výkazu zisku a ztráty a výkazu o změnách vlastního kapitálu. [2]

SKUPINA XYZ – ROZVAHA K 31. PROSINCI 20-2

(v tisících měnových jednotek)

	20-2	20-1
AKTIVA		
Dlouhodobá aktiva		
Pozemky, budovy a zařízení	X	X
Goodwill	X	X
Ostatní nehmotná aktiva	X	X
Investice v přidružených společnostech	X	X
Investice vhodné pro prodej	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
Krátkodobá aktiva		
Zásoby	X	X
Obchodní pohledávky	X	X
Ostatní krátkodobá aktiva	X	X
Peníze a peněžní ekvivalenty	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
Aktiva celkem	<hr/>	<hr/>
	X	X

	20-2	20-1
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY		
Vlastní kapitál připadající vlastníkům mateřské společnosti		
Základní kapitál	X	X
Ostatní rezervní fondy	X	X
Nerozdělené zisky	X	X
	X	X
Menšinový podíl	X	X
Vlastní kapitál celkem	X	X
Dlouhodobé závazky		
Dlouhodobé půjčky	X	X
Odložená daň	X	X
Dlouhodobé rezervy	X	X
Dlouhodobé závazky celkem	X	X
Krátkodobé závazky		
Obchodní a jiné závazky	X	X
Krátkodobé půjčky	X	X
Krátkodobá část dlouhodobých půjček	X	X
Splatné daně	X	X
Krátkodobé rezervy	X	X
Krátkodobé závazky celkem	X	X
Závazky celkem	X	X
Vlastní kapitál a závazky celkem	X	X

Tabulka č. 3 Vzor rozvahy podle IAS / IFRS

Zdroj: [2]

SKUPINA XYZ – VÝSLEDOVKA ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 20-2
(ilustrace klasifikace nákladů podle účelu)

(v tisících měnových jednotek)

	20-2	20-1
Výnosy – tržby	X	X
Náklady na prodeje	(X)	(X)
Hrubá marže	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>
Ostatní výnosy	X	X
Odbytové náklady	(X)	(X)
Administrativní náklady	(X)	(X)
Ostatní náklady	(X)	(X)
Finanční náklady	(X)	(X)
Podíl na zisku přidružených společností	X	X
Zisk před zdaněním	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>
Daň ze zisku	(X)	(X)
Zisk za období	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>
Případající:		
Akcionářům mateřské společnosti	X	X
Menšinový podíl	X	X
	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>

Tabulka č. 4 Vzor účelové výsledovky podle IAS / IFRS

Zdroj: [2]

SKUPINA XYZ – VÝSLEDOVKA ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 20-2
(ilustrace klasifikace nákladů podle druhů)

(v tisících měnových jednotek)

	20-2	20-1
Výnosy – tržby	X	X
Ostatní výnosy	X	X
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	(X)	X
Aktivace	X	X
Spotřeba materiálu a surovin	(X)	(X)
Náklady na zaměstnance	(X)	(X)
Odpisy	(X)	(X)
Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení	(X)	(X)
Ostatní náklady	(X)	(X)
Finanční náklady	(X)	(X)
Podíl na zisku přidružených společností	X	X
Zisk před zdaněním	X	X
Daň ze zisku	(X)	(X)
Zisk za období	X	X
 Připadající:		
Akcionářům mateřské společnosti	X	X
Menšinový podíl	X	X
	X	X

Tabulka č. 5 Vzor druhové výsledovky podle IAS /IFRS

Zdroj: [2]

**SKUPINA XYZ – VÝKAZ O ZMĚNÁCH VE VLASTNÍM KAPITÁLU ZA ROK KONČÍCÍ 31.
PROSINCE 20-2**

(v tisících měnových jednotek)

	Připadající na akcionáře mateřské společnosti					Menšinový podíl	Vlastní kapitál celkem
	Základní kapitál	Ostatní fondy	Fond z přepočtů cizích měn	Nerozdělené zisky	Celkem		
Stav k 31. prosinci 20-0	X	X	(X)	X	X	X	X
Změny v účetní politice				(X)	(X)	(X)	(X)
Prepočtený stav	X	X	(X)	X	X	X	X
Změny ve vlastním kapitálu za 20-1							
Zisk z přecenění majetku		X			X	X	X
Investice vhodné pro prodej: Zisky/(ztráty) z přecenění úctované přímo do kapitálu		(X)			(X)	(X)	(X)
Převedené do zisku nebo ztráty při prodeji		(X)			(X)	(X)	(X)
Zajištění peněžních toků: Zisky (ztráty) úctované přímo do kapitálu		X			X	X	X
Převedené do zisku nebo ztráty za období		X			X	X	X
Převedené do počáteční účetní hodnoty zajišťovaných položek		(X)			(X)		(X)
Kursově rozdíly z převodu zahraničních jednotek			(X)		(X)	(X)	(X)
Daň z položek úctovaných přímo do kapitálu nebo převedených z kapitálu		(X)	X		(X)	(X)	(X)
Čistý zisk vykázaný přímo v kapitálu		X	(X)		X	X	X
Zisk za období				X	X	X	X
Celkové vykázané výnosy a náklady za období		X	(X)	X	X	X	X
Dividendy				(X)	(X)	(X)	(X)
Zvýšení základního kapitálu Emitované opce na akcie	X				X		X
Stav k 31. prosinci 20-1	X	X	(X)	X	X	X	X

Tabulka č. 6 Vzor výkazu o změnách ve vlastním kapitálu podle IAS /IFRS

Zdroj: [2]

3.6. IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Tento standard poskytuje návod na řešení problémů, s nimiž se společnost může setkat při prvním převodu na IAS/IFRS. IFRS1 předpokládá detailní znalost všech standardů. Tento standard byl přijat v červnu 2003 a vstoupil v platnost pro účetní závěrky za období začínající 1.1.2004 nebo později.

Cílem tohoto standardu je vysvětlit postupy, které musí společnost dodržet, pokud přijímá Mezinárodní standardy účetního výkaznictví poprvé.

První účetní závěrka společnosti musí obsahovat **minimálně dvě účetní období**. Pokud tedy společnost přechází na IFRS například k 31. 12. 2006, musí její první účetní závěrka obsahovat výkazy za účetní období roku 2006 a 2005. Zahajovací rozvaha podle IFRS musí tedy být sestavena k 1. 1. 2005.

V rámci požadavků IFRS 1 musí společnost aplikovat ve své první účetní závěrce podle IFRS jednotné účetní politiky. Pokud by tedy došlo k novelám některých standardů v období, které pokrývá první účetní závěrka společnosti podle IFRS, musí společnost aplikovat verzi standardů, která platí k datu první konečné rozvahy podle IFRS.

Veškeré úpravy, které společnost provádí ve své zahajovací rozvaze podle IFRS (tj. vyřazení položek, které nesplňují definici aktiv nebo závazků, zařazení některých nových aktiv a závazků do rozvahy) se zaúčtují proti **nerozděleným ziskům (hospodářským výsledkům) minulých let**. [2]

Dobrovolné výjimky z ostatních IFRS

Společnost může uplatnit jednu nebo více následujících výjimek:

- Podnikové kombinace,
- *Fair value* nebo přecenění jako *výchozí ocenění*,
- Zaměstnanecké požitky,
- Kumulativní rozdíly z převodu závěrky na jinou měnu,
- Složené finanční nástroje, a
- Aktiva a závazky dceřiných společností, přidružených a společných podniků

Podnikové kombinace

Společnost, která poprvé přechází na IFRS, nemusí aplikovat IFRS 3 Podnikové kombinace zpětně na podnikové kombinace, které se uskutečnily před datem přechodu na IFRS. Pokud však společnost zachytí některou dřívější podnikovou kombinaci v souladu s IFRS 3, musí podle IFRS 3 zpracovat všechny následné podnikové kombinace.

Fair value nebo přecenění jako výchozí ocenění

Společnost si smí k datu prvního převodu přecenit na fair value pozemky, budovy a zařízení (IAS 16), nehmotná aktiva (IAS 38) a investice do nemovitostí (IAS 40).

Zaměstnanecké požitky

Podle IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* může společnost zvolit, zda bude používat „pásmový“ přístup, který ponechává nevykázané některé zisky a ztráty vyplývající z používání pojistně matematických metod. Retrospektivní aplikace tohoto přístupu vyžaduje, aby společnost rozdělila kumulované zisky a ztráty vyplývající z použití pojistně matematických metod z přijetí plánu do data převodu na IFRS na vykázanou a nevykázanou část. Společnost, která přijímá IFRS poprvé, však může zvolit, že vykáže všechny kumulované zisky a ztráty vyplývající z používání pojistně matematických metod k datu přechodu na IFRS, i když používá pásmový přístup pro následné zisky a ztráty vyplývající z pojistně matematických metod. Pokud společnost přijímající IFRS poprvé použije tuto volbu, musí ji aplikovat na všechny plány.

Kumulované rozdíly z převodu na jinou měnu

Pokud společnost vykazuje ve vlastním kapitálu k datu prvního převodu tzv. fond z kursových rozdílů, který byl vypočten podle původních účetních předpisů, může tento fond k datu prvního převodu na IFRS vynulovat proti nerozděleným ziskům minulých let.

Složené finanční nástroje

IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace* požaduje, aby společnost rozdělila složené finanční nástroje při vzniku na samostatné komponenty závazku a vlastního

kapitálu. Pokud závazková komponenta již není otevřená, požaduje retrospektivní aplikace IAS 32 oddělení dvou částí vlastního kapitálu. První část je v nerozdělených ziscích a reprezentuje kumulovaný úrok přiřazený k závazkové komponentě. Druhá část reprezentuje původní komponentu vlastního kapitálu. Podle tohoto standardu však společnost, která poprvé přechází na IFRS nemusí oddělovat tyto dvě části, pokud závazková komponenta již není k datu přechodu na IFRS otevřená. [2]

Průběh prvního převodu na IFRS v praxi

Práce při prvním převodu na IFRS je vhodné rozdělit do několika etap:

- 1) Příprava společnosti na první převod.
- 2) Analýza účetní závěrky sestavené podle národní legislativy.
- 3) Analýza problémů, které nejsou obsaženy v národních účetních výkazech.
- 4) Určení hranice významnosti pro první převod.
- 5) Podrobná analýza (zjištění) peněžních částek u převáděných položek.
- 6) Volba oceňovacích základů a účetních politik.
- 7) Vlastní převod účetní závěrky na IFRS.
- 8) Sestavení účetní závěrky podle IFRS včetně přílohy.

Tento standard neuplatní dceřiná společnost, kterou koupila mateřská společnost. Dceřiná společnost by pro první převod na standardy použila IFRS 3 – Podnikové kombinace.

Úpravy, které musí společnost provést při přechodu ze svých předchozích účetních principů na IAS/IFRS

Společnost musí vyřadit některá aktiva a závazky ze své rozvahy. Jedná se o ty položky, které nesplňují definici aktiv a závazků podle IAS/IFRS. Jedná se například o výzkum, zřizovací výdaje, školení zaměstnanců, reklama a propagace, výdaje na přesídlení společnosti, rezervy na obecná rizika nebo budoucí provozní ztráty, pohledávky za náhrady škod a jiné pohledávky, které nejsou dostatečně jisté, technické zhodnocení, které nesplňují definici podle IAS/IFRS, majetek, který přestal splňovat definici aktiv atd.

Dále musí společnost zařadit některá nová aktiva a závazky do rozvahy. Jedná se například o aktiva a závazky vyplývající z finančního leasingu u nájemce. Všechny finanční deriváty, rezervy požadované IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Jde například o rezervu na restrukturalizaci, nevýhodné smlouvy, vyřazení aktiva z provozu, vyřešení soudních sporů, záruky apod. Společnost musí přepracovat částku odložené daně ve vazbě na účetní data vykazovaná v souladu s IAS/IFRS.

Nutné také je překlasifikovat určité položky, které společnost vykazovala podle předchozích účetních principů a bude je vykazovat i nadále podle IAS/IFRS, avšak pod jiným názvem nebo v jiné části rozvahy. Jde například o sociální fond, předmět finančního leasingu u pronajímatele, dotace a dary, náklady příštích období, příjmy příštích období a dohadné položky aktivní, výdaje a výnosy příštích období, dohadné položky pasivní.

Rozdíly, které vyplývají z prvního převodu na IAS/IFRS se vykáží jako součást nerozdělených zisků (hospodářských výsledků) minulých let.

3.7. IAS 14 – Vykazování podle segmentů

Standard vstoupil v platnost pro účetní závěrky pokrývající období začínající 1.7.1998 nebo později.

Obsah IAS 14:

Základna pro segmentové vykazování:

- Podle tohoto standardu postupují společnosti, jejichž akcie nebo dluhopisy jsou veřejně obchodovány
- Společnosti zveřejňující informace po oborové nebo územní (geografické) linii
- Jedna linie je primární, druhá sekundární

Definice segmentu:

- Oborový segment je taková složka podniku, která se zabývá poskytováním jednotlivého výrobku nebo služby nebo skupiny výrobků nebo služeb a která čelí jiným rizikům a dosahuje jiné výnosnosti než ostatní obory činnosti podniku
- Územní segment je taková složka podniku, která se zabývá poskytováním výrobků nebo služeb v určitém ekonomickém prostředí, v němž jsou jiná rizika a jiná výnosnost než v ostatních ekonomických prostředích.
- Významnost pro určení segmentu je 10%.

Segmentové zveřejňování:

Pro každý primární segment:

- Výnosy, provozní výsledek hospodaření
- Účetní hodnotu aktiv segmentu
- Účetní hodnotu závazků segmentu
- Náklady na pořízení pozemků, budov a zařízení a nehmotných aktiv
- Odpisy
- Nepeněžní částky jiné než odpisy
- Podíl na zisku nebo ztrátě přidružených a společných podniků při účtování ekvivalenční metodou
- Základnu pro mezisegmentové ceny

Pro každý sekundární segment:

- Výnosy
- Účetní hodnotu aktiv segmentu
- Náklady na pořízení pozemků, budov a zařízení a nehmotných aktiv
- Základnu pro mezisegmentové ceny

3.8. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Standard vstoupil v platnost 1. ledna 1995. Byl předmětem novely přijaté v prosinci 2003, která vstoupila v platnost 1. 1. 2005.

Obsah IAS 16:

- Pozemky, budovy a zařízení se vykáží jako aktivum, pokud je pravděpodobné, že podnik bude mít z aktiva budoucí ekonomický prospěch a pokud náklady na jejich pořízení mohou být spolehlivě určeny.
- Počáteční ocenění je v pořizovací ceně. Pokud jsou s vyřazením majetku spojeny nějaké podstatné výdaje, tvoří součást pořizovací ceny ve výši určené podle Standardu 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Úroky jsou řešeny buď podle základního nebo alternativního řešení IAS 23 – Výpůjční náklady.
- Následně se majetek vykazuje buď v pořizovací ceně po odečtení opravek (základní řešení) nebo ve fair value (alternativní řešení).

Odpisy – komponentní přístup:

Pokud se dlouhodobé aktivum skládá z komponent s různou dobou životnosti, je odpisována každá položka samostatně po dobu svojí životnosti.

- Kromě pozemků jsou dlouhodobá aktiva odpisována na systematické bázi.
- Odpisovou základnou je pořizovací cena minus odhadovaná zbytková hodnota.
- Odpisová metoda by měla odrážet model, podle něhož jsou společností získávány užitky z aktiva.
- Pokud jsou aktiva přeceněna, je základnou pro odpisování přeceněná částka
- Doba životnosti aktiva se periodicky prověřuje a změny jsou vykážány v běžném nebo v následujícím období.

Přecenění (povolená alternativa) – nový název Revaluation Model

- Přecenění by mělo být prováděno s takovou pravidelností, aby se účetní hodnota významně nelišila od fair value k datu rozvahy.

- Pokud se přecenění položka pozemků, budov a zařízení, je nutné přecenit celou třídu (skupinu), ke které aktivum patří
- Přecenění směrem nahoru se vykáže jako součást vlastního kapitálu (přírůstku z přecenění)
- Snížení ocenění se vykáže jako náklad (ztráta) ve výsledovce. Výjimkou je situace, kdy je snížení zvratem předcházejícího zvýšení.
- Přírůstek z přecenění se zúčtuje proti nerozděleným ziskům minulých let v období vyřazení aktiva, ke kterému se přecenění vztahovalo.

3.9. IAS 17 – Leasingy

Standard vstoupil v platnost pro účetní závěrky pokrývající období začínající 1. ledna 1999 nebo později a nahradil původní standard z roku 1982. V prosinci 2003 došlo k novele IAS 17, která vstoupila v platnost 1. 1. 2005.

Ke standardu se vztahuje jedna interpretace:

SIC 15: Operativní leasingy – pobídky.

Obsah IAS 17:

Finanční leasingy jsou ty, které převádějí všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva.

Splňuje-li leasingová smlouva některé z následujících kritérií, má ji společnost považovat za finanční leasing:

- 1) Převod vlastnictví na nájemce na konci nájemní smlouvy.
- 2) Nájemce má opci na nákup aktiva za cenu, o níž se předpokládá, že bude podstatně nižší než fair value k datu možného využití opce, a je dostatečně jisté, že opce bude využita.
- 3) Doba leasingu je podstatnou částí doby ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není převedeno.
- 4) Na počátku leasingu je současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná nebo větší než fair value pronajatého aktiva.

- 5) Pronajatá aktiva jsou tak specifické povahy, že je může využívat pouze nájemce bez provedení větších úprav.

K dalším situacím, které také vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního, uvádí Standard 17 tyto:

- 1) Pokud nájemce smí zrušit leasing, ponese veškeré ztráty pronajímatele, které s tímto zrušením souvisejí.
- 2) Zisky nebo ztráty, které vyplývají z pohybu fair value zbytkové hodnoty, připadají nájemci.
- 3) Nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.

Nájemce vykáže aktivum v nižší částce z fair value a současné hodnoty leasingových plateb.

Platby nájemného se člení na snížení závazku a úroky, které jsou vypočteny podle hodnoty závazku na počátku období.

Nájemce majetek odpisuje a dobu odpisování určuje na základě očekávané doby životnosti aktiva.

Platby operačního leasingu se účtují jako náklad.

Pronajímatel vykáže finanční leasing jako pohledávku. Příjmy nájemného člení na snížení pohledávky a výnosové úroky.

U prodeje a zpětného leasingu by možný přebytek nad vykázanou účetní hodnotou neměl být vykázán bezprostředně jako výnos. Měl by se časově rozlišit a umořovat po dobu leasingu. [2]

3.10. IAS 21 – Dopady změn směnných kursů cizích měn

Standard vstoupil v platnost pro účetní závěrky pokrývající období začínající 1. ledna 1995 nebo později. Byl předmětem rozsáhlé novely, která byla schválena v prosinci 2003 a vstoupila v platnost 1. 1. 2005.

Obsah IAS 21:

Funkční měna

Každá společnost musí určit svou funkční měnu a v této měně sestavovat účetní závěrku.

Funkční měna je měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém společnost operuje, tj. prostředí, ve kterém primárně vytváří a vydává peníze. Pro určení své funkční měny bere společnost v úvahu tyto faktory:

a) Měna:

- Která nejvíce ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb (často je to měna, v níž jsou ceny zboží a služeb určeny), a
- Země, jejíž konkurenční prostředí a nařízení převážně ovlivňují prodejní ceny zboží a služeb.

b) Měna, která nejvíce ovlivňuje mzdové, materiálové a ostatní náklady na vyráběné zboží nebo služby (často je to měna, v níž jsou tyto náklady určeny).

Standard uvádí i další faktory, které poskytují důkaz pro určení funkční měny:

a) Měna, v níž jsou vytvářeny zdroje z finančních aktivit (tj. dluhy a nástroje vlastního kapitálu).

b) Měna, v níž jsou obvykle přijímány účtenky za provozní aktivity.

Pro určení funkční měny zahraniční jednotky a určení toho, zda je funkční měna vykazující společnosti shodná s její měnou vykazování se dále berou v úvahu tyto faktory:

a) Zda jsou aktivity zahraniční jednotky spíše prodloužením činnosti vykazující

společnosti do zahraničí nebo zda jsou prováděny se značným stupněm samostatnosti.

b) Zda jsou transakce s vykazující společností velkou nebo malou částí aktivit zahraniční jednotky.

- c) Zda peněžní toky z aktivit zahraniční jednotky přímo ovlivňují peněžní toky vykazující společnosti a je možno je na vykazující společnost okamžitě převést.
- d) Zda peněžní toky z aktivit zahraniční jednotky jsou dostatečné k vypořádání existujících a očekávaných dluhů bez uvolňování fondů vykazující společnosti.

Transakce v cizích měnách

Transakce se přepočítávají na funkční měnu k datu transakce a kursové rozdíly v průběhu období se účtují výsledkově.

Vykazování k následným rozvahovým dnům

- a) Kursové rozdíly v individuální závěrce k datu rozvahy se vykazují výsledkově
- b) Kursové rozdíly vznikající u položky, která tvoří čistou investici společnosti v zahraničním subjektu se vykazují jako součást vlastního kapitálu až do pozbytí investice, kdy se zúčtují výsledkově.

Převod účetní závěrky z funkční měny na jinou měnu

Pro tyto převody se používá tzv. metoda současného kursu. Podle této metody jsou všechna aktiva a závazky přepočteny současným kursem. Položky základního kapitálu a položky jim podobné jsou přepočítávány odpovídajícím historickým kursem. Náklady a výnosy jsou přepočítávány aktuálním kursem k datu transakce. V praxi se pro přepočet většiny položek výsledovky používá průměrný roční kurs. Kursový rozdíl se účtuje do vlastního kapitálu. V důsledku použití různých kursů pro položky rozvahy a výsledovky je nutno vzniklý rozdíl vykázat v položce **Úprava o kursové rozdíly**, který je součástí vlastního kapitálu dceřiné a následně mateřské společnosti. Tato položka se každé účetní období mění o novou úpravu. Pokud by dceřiná společnost zanikla, tato položka se zúčtuje výsledkově.

Společnost, která účtuje v jiné než funkční měně

- Pokud společnost účtuje v jiné než funkční měně, musí přepočíst účetní výkazy na funkční měnu. To se provádí pomocí tzv. poměrovací metody (peněžně – nepeněžní). Podle této metody se peněžní součásti rozvahy (např. peníze,

pohledávky znějící na pevnou peněžní částku a dluhy znějící na pevnou peněžní částku) převádějí v současném kursu. Nepeněžní položky (všechny rozvahové položky jiné než peněžní), základní kapitál a položky jemu podobné se převádějí v odpovídajícím historickém kursu. Odpovídající historický kurs je kurs platný v době, kdy daná rozvahová položka vznikla. Ve výsledovce se položky nákladů a výnosů, vztahující se k nepeněžním položkám rozvahy (náklady na prodané zboží, odpisy), převádějí stejným kursem jako jim odpovídající rozvahové položky. Kursový rozdíl se účtuje výsledkově. Výsledkem je situace, jako kdyby bylo ve funkční měně účtováno vždy.

- Pokud je třeba provést následně převod z funkční měny na jinou měnu, má přepočet dva stupně: poměřovací metoda a následně metoda současného kursu.[2]

3.11. IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Standard byl schválen v červenci 1998 a vstoupil v platnost pro účetní závěrky pokrývající období začínající 1. července 1999 nebo později. Nebyl předmětem posledních novel IFRS.

Obsah standardu:

- **Rezervy se vykáží přímo v rozvaze**, pouze pokud existuje současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek, který způsobí pravděpodobný odliv zdrojů, které přinášejí ekonomický prospěch společnosti. Zároveň musí být částka závazku spolehlivě určitelná.
- Rezervy se vykazují v rozvaze v částce nejlepšího možného odhadu, jinými slovy v částce, kterou společnost pravděpodobně zaplatí jako úhradu budoucího závazku. Při stanovení této částky společnost bere v úvahu nejistoty a rizika. Současně standard neospravedlňuje tvorbu nadměrných rezerv. Pokud je dopad časové hodnoty peněz podstatný, částka tvořené rezervy se diskontuje.
- Částka možných zisků z dané situace se v úvahu nebere. Pokud je prakticky jisté, že je v dané situaci nárok například na odškodnění, vykáže se tato částka jako samostatné aktivum.

- Rezervy se použijí pouze na náklady, na které byly vytvořeny. Rezervy mohou být zrušeny, pokud odliv zdrojů již dále není pravděpodobný.

IAS 37 uvádí specifické případy pro aplikaci uvedených požadavků:

- Na budoucí provozní ztráty by se rezerva tvořit neměla
- Rezerva by se měla tvořit na nevýhodné (ztrátové) smlouvy.
- Rezerva by se měla tvořit na restrukturalizaci – standard uvádí velmi detailní požadavky a podmínky pro tvorbu této rezervy.

Podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Standard zakazuje vykazování podmíněných aktiv a závazků v rozvaze. Tyto částky se zveřejňují v příloze.

Podmíněné aktivum je možné aktivum, u něhož je příliv ekonomických užitků pravděpodobný.

Podmíněný závazek je možný závazek, u něhož je odliv zdrojů vzdálený nebo mizivý.

3.12. České účetní předpisy

Společenský převrat v listopadu 1989 znamenal začátek výrazných změn ve společenském a politicko-ekonomickém vývoji Československa. Náš stát se vydal na cestu k demokracii, právnímu státu a tržní ekonomice.

Dne 12. prosince 1991 byl přijat Federálním shromážděním ČSFR historicky první samostatný zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví. Účetnictví v tržní ekonomice tak nabylo znovu svou aktivní funkci, která spočívá hlavně v poskytování informací pro potřeby finančního řízení v účetních jednotkách.

Zákon č.563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o účetnictví se stal základním právním předpisem upravujícím oblast účetnictví. Prováděcími předpisy k zákonu o účetnictví byla opatření, k jejichž vydání bylo zmocněno Ministerstvo financí ČR na základě § 4 odst. 2 zákona o účetnictví platném do 31. 12. 2001.

Tato opatření upravovala účtovou osnovu a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek spolu s rozsahem údajů ke zveřejnění z účetní závěrky a postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky.

Přestože v období po 1. lednu 1993 byla provedena řada úprav české účetní legislativy, které přibližovaly český účetní systém účetním směrnicím EU a IFRS, stále mezi těmito účetními rámci přetrvává mnoho rozdílů.

V současné době právní úprava účetnictví prochází zásadními změnami. Ministerstvo financí ČR vydalo v návaznosti na novelu zákona o účetnictví účinnou od 1. ledna 2004 první České účetní standardy.

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie k 1. 5. 2004 dále dochází v právní úpravě českého účetnictví k plnému souladu s právem Evropského společenství.

Novelou zákona o účetnictví zákonem č.353/2001 Sb. (v lednu 2002) došlo k tomu, že prováděcími předpisy k zákonu o účetnictví již mají být nově vyhlášky. K jejich vydání bylo zmocněno Ministerstvo financí. Tatáž novela uvádí, že Ministerstvo financí bude zajišťovat také tvorbu a vydávání Českých účetních standardů.

Přechodné ustanovení této novely zároveň stanovilo, že do nabytí účinnosti vyhlášek budou prováděcími předpisy i nadále původní opatření.

K 1. lednu 2003 došlo v oblasti účetnictví k zásadní systémové změně. Prováděcím předpisem k zákonu o účetnictví je osm nových vyhlášek vydaných Ministerstvem financí pro jednotlivé skupiny účetních jednotek, které nabyly účinnosti. Jsou to vyhlášky č. 500/2002 Sb. až 507/2002 Sb..

Vyhlášky mají vyšší stupeň právní závaznosti než opatření, protože zatímco opatření byla zveřejňována ve Finančním zpravodaji MF a jejich vydání bylo ve Sbírce zákonů pouze oznámeno, vyhlášky jsou ve Sbírce zákonů zveřejněny jako její součást. Vyhlášky, které však prošly přísnějším legislativním procesem, upravují v zásadě stejné oblasti účetnictví jako upravují jednotlivá opatření Ministerstva financí. Obecně se zpřísnily legislativní požadavky a v případě vyhlášek již neplatilo, že by je mohlo Ministerstvo financí tvořit v zásadě samo, jak tomu bylo u jednotlivých opatření.

Vztah mezi právními předpisy:

Základním právním předpisem je **zákon o účetnictví**. Zákon o účetnictví je nadřazen jak vyhláškám, tak opatřením Ministerstva financí. Pokud by určitá otázka či postup v těchto prováděcích předpisech byl v rozporu se zákonem o účetnictví (především pak se základním účetním kritériem na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví), má přednost zákon o účetnictví.

Základními prováděcími předpisy k zákonu o účetnictví jsou od 1. 1. 2003 jednotlivé **vyhlášky**.

Pokud nebude některá otázka řešena ve vyhlášce, bude použita úprava v jednotlivých **opatřeních** Ministerstva financí. Pokud bude však daná věc řešena odlišně ve vyhlášce, má přednost úprava ve vyhlášce.

Dne 1. ledna 2004 nabyly účinnosti nové právní předpisy upravující oblast účetnictví. Jedná se o:

- zákon č.437/2003 Sb., kterým se mění zákon o účetnictví,
- vyhlášky č.472/2003 Sb. až 478/2003 Sb., kterými se mění předchozí prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví č.500/2002 Sb. až 506/2002 Sb.,
- soubor „Českých účetních standardů“, který doplňuje prováděcí vyhlášky. Jednotlivé účetní standardy stanoví postupy účtování a účetní souvztažnosti pro účetní případy a operace, u nichž je žádoucí dosažení jednotného postupu ve všech účetních jednotkách.

Prováděcí vyhlášky doplněné souborem Českých účetních standardů svým obsahem tedy zcela nahrazují dřívější opatření, od nichž se liší v zásadě jen formálním uspořádáním. Běžné postupy podvojného účtování se ve srovnání s dřívějšími opatřeními od 1. 1. 2004 nijak zásadně nemění.

Novela zákona o účetnictví nově upravila použití Mezinárodních účetních standardů, ale stanovila, že se použijí poprvé v účetním období nejbližší následujícím po účetním období, v němž vstoupila smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost. Jedná se poprvé o povinnost použití.

Velmi významnou změnou v novele, je zrušení soustavy jednoduchého účetnictví. Nově se tedy od 1. 1. 2004 pod pojmem „účetnictví“ rozumí pouze podvojný účetnictví. Jednoduché účetnictví nahrazuje možnost vedení podvojnýho účetnictví ve zjednodušeném rozsahu nebo tzv. daňová evidence.

Rok 2005 je účetním obdobím nejbliže následujícím po účetním období, v němž vstoupila v platnost smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii.

Podle § 19 zákona o účetnictví musejí obchodní společnosti, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU (v ČR se jím rozumí veřejný trh) použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy - dříve IAS, nově IFRS, tj. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, aby se zdůraznilo, že soubor standardů se orientuje na standardizaci účetního výkaznictví (regulaci účetní závěrky), nikoli přímo na účtování. Protože dosavadní standardy nesou původní název IAS až do doby jejich inovace nebo náhrady jinými, jsou ponechány obě označení - IAS/IFRS.

Nově tedy budou tyto účetní jednotky účtovat a sestavovat účetní závěrku pouze podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství. [10]

3.12.1. Hlavní změny vyplývající z novely zákona o účetnictví

Za stěžejní lze označit změnu při rozlišování účetnictví na jednoduché a podvojný. Jednoduché účetnictví bylo zrušeno. Za účetnictví se nadále považuje pouze podvojný účetnictví. Jak již bylo zmíněno, účetní jednotky mají nyní možnost účtovat buď v soustavě podvojnýho účetnictví, avšak ve zjednodušeném rozsahu nebo mohou vést tzv. daňovou evidenci. Nestanoví-li zákon č. 437/2003 Sb. nebo zvláštní právní předpis jinak, účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu. Změny nastaly již od prvního paragrafu odst.2, který stanovuje subjekty, na které se nový zákon o účetnictví vztahuje. Zde se vymezuje okruh účetních jednotek. Změny se týkají pouze fyzických osob, které jsou podnikateli. Možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mají například občanská sdružení, církve a náboženské společnosti, bytová družstva, organizační složky

státu a příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel. Právnícké osoby jsou i nadále všechny bez výjimky účetními jednotkami.

Od 1. ledna 2004 se fyzická osoba, která je podnikatelem, stává účetní jednotkou v okamžiku zápisu do obchodního rejstříku (stejně jako dříve). Tato skutečnost byla dosud uvedena v § 36 obchodního zákoníku, nyní je přesunuta do zákona o účetnictví.

Zákon o účetnictví se může vztahovat na fyzickou osobu - podnikatele i na základě dalších, nově doplněných kritérií, vedených pod písmeny e) až h) v § 2, odst. 2:

e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty včetně zdanitelných plnění osvobozených od této daně přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 6 milionů Kč, a to od prvního dne kalendářního roku. Do obratu se nezapočítávají příjmy z činnosti, která vykazuje všechny znaky podnikání kromě toho znaku, že je prováděna podnikatelem,

f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí (dobrovolně),

g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je účetní jednotkou,

h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis. [10]

Povinnost vést účetnictví

Zákon v § 4 odst. 1 až 7 nově podrobně upravuje, kdy je třeba začít vést účetnictví a kdy tato povinnost končí.

Fyzické osobě, která je podnikatelem ve smyslu § 2 obchodního zákoníku, vznikne povinnost zápisu do obchodního rejstříku např. začne-li provozovat živnost průmyslovým způsobem (viz § 3 odst. 3 písm. b) obchodního zákoníku).

Byla zavedena minimální doba vedení účetnictví pro účetní jednotky - fyzické osoby. S výjimkou ukončení činnosti mohou fyzické osoby ukončit vedení účetnictví nejdříve po

uplynutí pěti po sobě jdoucích účetních obdobích, ve kterých vedly účetnictví (§ 4 a 7 vyhlášky). [10]

Hospodářský rok

Podle novely zákona již není nutný pro uplatnění hospodářského roku souhlas správce daně či Ministerstva financí. Podmínkou přechodu je pouze oznámení tohoto záměru správci daně nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období. [10]

Zjednodušený rozsah účetnictví

Změna se dotýká také ustanovení § 9. Zde bylo určeno, kdo je povinen účtovat v soustavě podvojného účetnictví a kdo může účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví. V souvislosti s výše jmenovanými změnami byl obsah tohoto paragrafu pozměněn v tom smyslu, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu, není-li stanoveno jinak. Z podnikatelských subjektů mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních nebo jiných potřeb svých členů. Dále podnikatelé - fyzické osoby mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, pokud nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Další změny se dotýkají paragrafu 13a:

- je možné sestavit účtový rozvrh, ve kterém budou uvedeny pouze účtové skupiny. Nemusí obsahovat analytické ani podrozvahové účty, nevyžaduje-li zvláštní předpis podrobnější členění,
- lze spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize,
- není nutné uplatnit zásadu opatrnosti a v důsledku toho zohlednit budoucí ztrátu,
- neúčtuje se o účetních rezervách a účetních opravných položkách,
- nepoužijí se ustanovení o ocenění reálnou hodnotou,
- účetní závěrka je sestavena ve zjednodušeném rozsahu. [10]

Rozsah účetní závěrky

Účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavovat všechny účetní jednotky, které nepodléhají povinnému auditu, s výjimkou akciových společností, které sestavují účetní závěrku vždy v plném rozsahu.

Je tedy přípustné vést regulérní podvojný účetnictví a sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.

Povinnost sestavit účetní výkazy dle Mezinárodních účetních standardů

Obchodní společnosti, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU mají dle § 19 odst. 9 povinnost použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy.

Konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU mají povinnost použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy. Neuvedené konsolidující účetní jednotky je mohou použít také.

Povinnost auditu

Otázkou ověřování účetní závěrky auditorem se zabývá § 20. Akciové společnosti jsou povinny mít řádnou a mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem, jestliže ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho z následujících kritérií:

- celková aktiva společnosti zjištěná v rozvaze přesáhla 40 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obrátu společnosti je větší než 80 000 000 Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období přesáhl 50.

U prvních dvou kritérií došlo k drobné úpravě v terminologii. Úhrn rozvahy se změnil na aktiva celkem a změna z čistého obrátu na roční úhrn čistého obrátu.

Účetní jednotky, které jinak podléhají auditu, nejsou povinny mít auditorem ověřenou účetní závěrku sestavenou v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky konkursu. Výjimku tvoří účetní závěrky sestavené ke dni, k němuž se uzavírají účetní knihy. [10]

Konsolidace

V § 22 nastala změna ve vymezení konsolidačního celku a to ke zpřísnění jednoho kritéria: průměrný přepočtený stav zaměstnanců se z dosavadních 500 snížil na 250 zaměstnanců. Stejně jako u povinnosti auditu se i zde mění terminologie u ostatních dvou kritérií: úhrn rozvahy se změnil na aktiva celkem a změna z čistého obrátu na roční úhrn čistého obrátu. Tato kritéria určují, že konsolidační celek je osvobozen od povinnosti konsolidovat, pokud účetní jednotky, které jej tvoří nepřekročily nebo nedosáhly ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje celková aktiva více než 350 000 000 Kč a roční úhrn čistého obrátu vyšší než 700 000 000 Kč. [10]

Změny v oblasti oceňování majetku

V případě nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem za jednu celkovou cenu se oceňovací postup liší podle toho, zda je nabýván podnik či jeho část, nebo jiný soubor majetku. V úvahu přitom přichází:

při nabytí podniku nebo jeho části tvořící samostatnou organizační složku, a to i při přeměně společnosti s výjimkou změny právní formy, bude použita metoda goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku,

v ostatních případech se použije poměrné rozúčtování celkové pořizovací ceny nebo reprodukční pořizovací ceny (např. v případě vkladu souboru majetku).

Do této doby mohou konsolidující účetní jednotky pro sestavení a úpravu konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy použít Mezinárodní účetní standardy nebo jiné

mezinárodně uznávané účetní zásady na místo účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy (od roku 2002), a to za podmínek stanovených zákonem č.563/1991 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Reprodukční pořizovací cena již nemá přednost před vlastními náklady při vytvoření majetku vlastní činností.

Byla zavedena možnost používání pevných kursů. Výjimka se dotýká finančních institucí jako jsou banky, ČNB, obchodníci s cennými papíry, investiční společnosti, penzijní fondy, družstevní záložny či zdravotní pojišťovny.

Ocenění reálnou hodnotou je možné použít i častěji než jen k rozvahovému dni.

Závazky se při převzetí nadále budou oceňovat jen jmenovitou hodnotou, čímž byla zrušena možnost jejich ocenění pořizovací cenou. [10]

Odpisování majetku

Část zákona věnovaná odpisování majetku byla rozšířena o odstavce 2 až 5 upřesňující odpisování majetku v těch případech, kdy se liší vlastník majetku a ten, který majetek používá pro svoji činnost.

V případě úplatného nebo bezúplatného poskytnutí majetku na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce odpisuje ten, kdo majetek poskytuje. V případě poskytnutí majetku na základě smlouvy o finančním leasingu odpisuje ten, kdo majetek poskytuje. Nájemce může majetek odpisovat pouze v případě, že je oprávněn o tomto majetku účtovat a odpisovat jej v souladu s dohodnutými podmínkami ve smlouvě o nájmu podniku nebo jeho části. V případě, že účetní jednotka úplatně nebo bezúplatně využívá cizí majetek a provede na něm technické zhodnocení, účtuje o tomto technickém zhodnocení a odpisuje jej v souladu s účetními metodami. [10]

3.12.2. Česká účetní legislativa a 4. direktiva EU

Česká republika je povinna od okamžiku vstupu do Evropské unie respektovat snahu o harmonizaci účetnictví, která je nutná, aby bylo dosaženo srovnatelnosti sestavovaných

účetních výkazů. Do našich právních norem je nutné začlenit direktivy vydané Evropskou komisí, především 4. a 7. direktivu. I když jsou tyto direktivy v současné době již značně zastaralé, je pro nás tento krok ke vstupu naší země do EU velice významný.

4. direktiva se týká účetní závěrky, jejího sestavování a zveřejňování. Tomu odpovídá třetí část zákona o účetnictví nazvaná „účetní závěrka“. Zde je uvedeno, že účetní jednotky účtující v soustavě podvojného účetnictví jsou povinny sestavovat účetní závěrku, kterou tvoří rozvaha, výkaz zisků a ztráty a příloha. Nově budou podle zákona moci společnosti sestavovat výkaz o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích, který byl zatím zmiňován jen v opatřeních pro sestavení účetní závěrky. Tyto dva výkazy ve 4. direktivě nenalezneme. Direktiva stále nenařizuje sestavovat výkaz o peněžních tocích, který je běžný pro IAS i pro US GAAP.

Účetní jednotky jsou povinné podle stále platné úpravy dodržovat při vedení účetnictví uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a obsahové vymezení položek těchto závěrek. Podle direktivy může u některých položek dojít k jejich sloučení, nebo naopak k detailnějšímu rozvedení, pokud k tomu má podnik důvod.

Účetní závěrka musí podávat „věrný a poctivý obraz“. Zákon stejně jako 4. direktiva umožňuje ve výjimečných případech se od tohoto ustanovení odchýlit. Jde o situace, kdy by se mohlo stát, že podle účetních metod by nebyl věrný a poctivý obraz dosažen. Tato odchylka však musí být patřičně vysvětlena v příloze.

Účetní závěrku mohou ve zkráceném tvaru sestavovat společnosti, které nemají formu akciové společnosti a nesplňují alespoň dvě z následujících kritérií:

- úhrn rozvahy je větší než 40 milionů Kč
- čistý obrat více než 80 milionů Kč
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50.

Výše zmíněné hodnoty zhruba odpovídají požadavkům 4. direktivy.

Tato kritéria se v direktivě týkají pouze rozvahy. Pro výsledovku platí rozdílné požadavky, jenž přesně uvádí, které položky se mohou sloučit. Může je použít každá společnost, pro kterou direktiva platí.

Dalším rozdílem mezi 4. direktivou a zákonem o účetnictví je požadavek zákona uvádět ve výroční zprávě informace o činnosti a postavení účetní jednotky nejméně za dvě bezprostředně předcházející účetní období, podat informace v rozsahu účetní závěrky za účetní období, a výrok auditora o této účetní závěrce, a dále informovat o tom, zda má účetní jednotka organizační složku v zahraničí.

Podle naší právní úpravy mají všechny společnosti, které mohou sestavovat účetní závěrku ve zkráceném tvaru, povinnost ji zveřejňovat. Direktiva nechává rozhodnutí na členských státech EU, zda budou vyžadovat, aby společnosti, tuto závěrku zveřejňovaly. Stejně tak rozhodnutí, které se týká ověřování účetní závěrky auditorem. V České republice neplatí pro společnosti, které sestavují závěrku ve zjednodušeném rozsahu povinnost nechávat ji ověřovat auditorem.

Velmi důležitou informací při sestavování účetních závěrek poskytují principy oceňování jednotlivých položek. Na způsobu ocenění z velké části závisí srovnatelnost účetních závěrek. Direktiva vyžaduje, aby byly položky uvedené v závěrkách oceňovány v souladu se všeobecnými pravidly jako je zásada konzistence, předpoklad nepřetržitého trvání podniku, a další.

Ve čtvrté direktivě i v naší právní úpravě je uplatňován tzv. princip historických cen. Direktiva však dovoluje, aby členské státy používaly i další způsoby oceňování. Naše právní úprava používá reprodukční pořizovací cenu, která je stanovena jako cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Určuje se na základě znaleckého odhadu. Reálnou hodnotou se oceňují cenné papíry, deriváty a další složky majetku vymezené v zákoně. Tuto hodnotu představuje tržní hodnota, která je vyhlášena na tuzemské či zahraniční burze nebo na jiném veřejném trhu. Naše úprava nepřevzala z direktivy možnost přeceňovat majetek v souvislosti s inflací.

3.12.3. Shrnutí

Rozsáhlá novela našeho zákona o účetnictví byla vytvořena tak, že již neexistují žádné významné rozdíly mezi naší právní úpravou účetnictví a požadavky 4. direktivy EU. Podařilo se nám implementovat direktivu do zákona o účetnictví a s ním souvisejících předpisů implementovat tak, abychom již nyní byli připraveni na mezinárodní harmonizaci ve formě Mezinárodních účetních standardů.

Komise EU došla k rozhodnutí, že by mělo dojít k reformě účetnictví, která by zabezpečila podmínky pro to, aby účetní jednotky mohly sestavovat účetní závěrku podle IAS. Podle nové koncepce účetnictví by měly podniky, kótované na burze cenných papírů sestavovat konsolidovanou účetní závěrku výhradně podle standardů IAS od roku 2005. Tento krok je již v našem novelizovaném zákoně o účetnictví také obsažen a to konkrétně v §19 odst. 9. Avšak v zákoně je uvedeno, že účetní jednotky sice mohou poskytovat účetní záznamy nesoucí informace, které jsou sestaveny podle IAS nebo jiných mezinárodně uznávaných účetních zásad, ale tyto záznamy nesmí být označovány jako účetní závěrka. Nejsou tedy postaveny na stejnou úroveň naší účetní závěrky, a tak je tento krok opravdu jen malým krůčkem k přiblížení se mezinárodní harmonizaci účetnictví.

4. SROVNÁNÍ ČESKÝCH A MEZINÁRODNÍCH VÝKAZŮ IFRS V PODNIKU

Pro svoje porovnání jsem získala materiály společnosti ALTA a.s.. Společnost mi poskytla zprávu auditora za rok 2007 podle českých standardů a dále zprávu auditora za rok 2007 podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS a také další potřebné materiály.

4.1. Společnost ALTA a.s.

ALTA je dynamickou, dlouhodobě prosperující a stabilní společností. Od roku 1991 se specializuje na zahraniční obchod se zeměmi střední a východní Evropy. Stěžejní oblastí společnosti je strojírenství.

ALTA, a.s. (dále jen „společnost“) je česká právnická osoba, akciová společnost, která vznikla dne 28.12.1994 transformací ze společnosti ALTA, spol. s r.o., která byla založena dne 5.3.1991 a jejíž základní kapitál byl 140 tisíc Kč. V roce 1999 došlo ke sloučení s dceřinou společností ALTA – TURBO, a.s. Společnost sídlí v Brně, Štefánikova 41, Česká republika, IČ: 60735244.

V roce 2002 společnost navýšila základní kapitál a provedla změny ve složení statutárních orgánů. Ve společnosti pracuje 125 zaměstnanců, z toho 21 řídicích pracovníků.

V roce 2005 společnost provedla změny ve složení představenstva a dozorčí rady. Představenstvo bylo rozšířeno na pět členů a dozorčí rada má pouze tři členy.

V roce 2005 společnost koupila podíly ve výrobních podnicích a rozšířila tak svoje majetkové účasti. V současné době má ALTA a.s. několik dceřiných společností jak v České republice tak v zahraničí. Nejvýznamnější z nich jsou TOS Kuřim – OS a.s., Kuličkové šrouby Kuřim a.s., Slévárna Kuřim a.s., ALTA UKR (Ukrajina), Transport 21 – vek v Ruské federaci (leasingová společnost) a ALTA M v Ruské federaci (Moskva).

Dynamický růst společnosti dokumentuje i její opakované umístění mezi stovkou nejvýznamnějších firem České republiky v žebříčku, který každoročně sestavuje sdružení CZECH TOP 100. Od roku 2000 se ALTA umísťuje na stále vyšších pozicích. Za rok 2006

se společnost umístila na 81. místě v rámci ČR a obsadila 4. místo mezi nejméně úspěšnými společnostmi Jihomoravského kraje.

Hlavní předmět podnikání: nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, zprostředkovatelská činnost, poskytování software a poradenské služby v oblasti výpočetní techniky.

Společnost ALTA a.s. není emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů, proto není povinna sestavovat účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Dobrovolně však vykazuje podle Mezinárodních standardů již od roku 2000. Jelikož ALTA vlastní dceřiné podniky v Ruské federaci a na Ukrajině a protože má povinnost konsolidace, rozhodla se, že využije §23a odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. – Zákon o účetnictví, a bude vykazovat konsolidovanou účetní závěrku podle Mezinárodních standardů.

Ve své práci se zaměřím na individuální závěrku ALTA a.s., kterou společnost musí sestavit pro potřeby konsolidace.

4.2. Výkazy společnosti ALTA, a.s.

Účetní závěrka je složena z rozvahy, výsledovky a přílohy. Výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu jsou pouze nepovinné výkazy podle české legislativy. Prioritou je správné a hodnověrné zobrazení aktiv, dluhů, finanční situace a hospodářského výsledku společnosti. Tyto pojmy však nejsou v direktivě blíže určeny. IAS pouze jmenují, jaké konkrétní informace musí rozvaha svému uživateli poskytnout. Dodávají ale, že pokud by k věrnému zachycení finanční situace podniku bylo potřeba zveřejnit další položky, je nutné, aby tak podnik učinil. Společnost se může od direktivy při sestavování účetní závěrky odchýlit, pokud by to bylo nezbytné pro zachování správného a hodnověrného obrazu. Každá taková odchylka však musí být zveřejněna a zdůvodněna v příloze.

Struktura

IAS dává členským státům možnost výběru ze dvou forem rozvahy. Nepředepisuje žádný závazný formát rozvahy ani pořadí položek. Z pohledu Mezinárodních účetních standardů je zcela lhostejné, zda podnik zvolí horizontální nebo vertikální formu rozvahy a jakým způsobem seřadí jednotlivé položky. Naše účetní legislativa zvolila tzv. T-formu, nazývaná také horizontální forma. Rozvaha je uspořádána do tvaru písmene T, kdy má výkaz pomyslnou podobu dvoustranné tabulky, aktiva jsou na jedné straně a pasiva na druhé.

Rozvaha ke dni 31.12.2007 podle českých účetních standardů

AKTIVA		Brutto	Korekce	Netto
	Aktiva celkem	4 376 687	-140 501	4 236 186
B.	Dlouhodobý majetek	728 860	-76 629	652 231
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	7 128	-6 449	679
B. I. 3.	Software	6 652	-6 304	348
B. I. 4.	Ocenitelná práva	237	-145	92
B. I. 7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	239		239
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	126 033	-70 180	55 853
B. II. 1.	Pozemky	2 501		2 501
B. II. 2.	Stavby	83 188	-38 795	44 393
B. II. 3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	40 083	-31 385	8 698
B. II. 7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	261		261
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	595 699		595 699
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	595 684		595 684
B. III. 3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	15		15
C.	Oběžná aktiva	3 544 931	-63 872	3 481 059
C. I.	Zásoby	1 000 646	-27 971	972 675
C. I. 1.	Materiál	5 438		5 438
C. I. 5.	Zboží	411 149	-27 379	383 770
C. I. 6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	584 059	-592	583 467
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	151 547		151 547
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	98 492		98 492
C. II. 2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	30 285		30 285
C. II. 4.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	253		253
C. II. 6.	Jiné pohledávky	1 149		1 149
C. II. 7.	Odložená daňová povinnost	21 368		21 368
C. III.	Krátkodobé pohledávky	1 530 310	-35 901	1 494 409
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	1 159 351	-31 857	1 127 494
C. III. 2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	210 526		210 526
C. III. 6.	Stát - daňové pohledávky	96 912		96 912
C. III. 7.	Ostatní poskytnuté zálohy	28 252		28 252
C. III. 8.	Dohadné účty aktivní	625		625
C. III. 9.	Jiné pohledávky	34 644	-4 044	30 600
C. VI.	Krátkodobý finanční majetek	862 428		862 428
C. VI. 1.	Peníze	2 458		2 458
C. VI. 2.	Účty v bankách	816 024		816 024
C. VI. 3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	43 946		43 946
D.	Časové rozlišení	102 896		102 896
D. I. 1.	Náklady příštích období	102 847		102 847
D. I. 3.	Příjmy příštích období	49		49

PASIVA		
	Pasiva celkem	4 236 186
A.	Vlastní kapitál	727 775
A. I.	Základní kapitál	200 000
A. I. 1.	Základní kapitál	200 000
A. II.	Kapitálové fondy	266 667
A. II. 3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazku (+/-)	266 667
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	40 387
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	40 000
A. III. 2.	Statutární a ostatní fondy	387
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	154 500
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	154 500
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	66 221
B.	Cizí zdroje	3 504 312
B. I.	Rezervy	45 486
B. I. 4.	Ostatní rezervy	45 486
B. II.	Dlouhodobé závazky	33 885
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	31 393
B. II. 2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	2 492
B. III.	Krátkodobé závazky	2 267 387
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	1 320 716
B. III. 2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	661 961
B. III. 5.	Závazky k zaměstnancům	2 316
B. III. 6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	1 504
B. III. 7.	Stát - daňové závazky a dotace	13 832
B. III. 8.	Krátkodobé přijaté zálohy	157 043
B. III. 10.	Dohadné účty pasivní	79 505
B. III. 11.	Jiné závazky	30 510
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	1 157 554
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	66 489
B. IV. 2.	Krátkodobé bankovní úvěry	1 091 065
C. I.	Časové rozlišení	4 099
C. I. 1.	Výdaje příštích období	4 099

Tabulka č. 7 Rozvaha společnosti ALTA a.s. k 31.12.2007 podle ČÚS

Rozvaha ke dni 31.12.2007 podle IAS / IFRS

ALTA, a.s.
ROZVAHA
31. PROSINCE 2007
(v tis. Kč)

	Odst.	2007
AKTIVA		
Oběžná aktiva		
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	3	818 482
Cenné papíry určené k obchodování	4	43 946
Pohledávky z obchodního styku, netto	5	1 949 740
Zásoby	6	389 208
Ostatní finanční aktiva - krátkodobá	8	8 565
Daňová pohledávka	26	0
Ostatní oběžná aktiva	7	221 821
Oběžná aktiva celkem		3 431 762
Stálá aktiva		
Finanční investice	10	595 699
Ostatní finanční aktiva - dlouhodobá	9	130 178
Dlouhodobý hmotný majetek, netto	11	60 856
Dlouhodobý nehmotný majetek, netto	12	680
Odložená daňová pohledávka	26	21 448
Stálá aktiva celkem		808 861
AKTIVA CELKEM		4 240 623
PASIVA		
Závazky		
Krátkodobé závazky		
Závazky z obchodního styku a jiné závazky	14	2 306 235
Daňové závazky	26	13 183
Krátkodobé úvěry	15	968 886
Část dlouhodobých úvěrů splatná v běžném roc	16	122 179
Krátkodobé závazky celkem		3 410 483
Dlouhodobé závazky		
Dlouhodobé úvěry	16	66 489
Jiné dlouhodobé závazky		36 270
Dlouhodobé závazky celkem		102 759
Vlastní kapitál		
Základní kapitál	17	200 000
Rezervní fond	18	40 000
Nerozdělený zisk minulých let	18	487 380
Vlastní kapitál celkem		727 380
PASIVA CELKEM		4 240 623

Tabulka č. 8 Rozvaha společnosti ALTA a.s. k 31.12.2007 podle IAS / IFRS

Už na první pohled je patrné, že účetní výkazy společnosti ALTA a.s. sestavené podle obou úprav se liší rozsahem. Účetní výkazy podle české úpravy jsou mnohem podrobnější a mají pevnější strukturu.

Při převodu účetních výkazů podle české úpravy musí být jednotlivé položky sečteny a shrnuty do méně podrobného členění dle IFRS.

Debetní zůstatky na bankovních účtech jsou zahrnuty v rámci krátkodobých půjček v pasivech. IFRS také v rozvaze nerozlišují mezi pohledávkami za upsaný vlastní kapitál, pohledávkami z obchodních vztahů nebo pohledávkami za státními institucemi. Společnost vykazuje v rozvaze podle IAS/IFRS krátkodobé pohledávky z obchodního styku v netto hodnotě, to znamená snížené o opravné položky. V této částce jsou zahrnuty i zálohy na zboží, materiál a služby na rozdíl od české legislativy, která člení pohledávky z obchodních vztahů, dále pak pohledávky za spřízněnými stranami, zálohy na služby a na zvlášť řádku se musí vykazovat zálohy na zboží. Tyto zálohy na zboží se v české úpravě vykazují v oddílu C.I. v rozvaze v oběžných aktivech a to v zásobách společně s materiálem, zbožím nebo nedokončenou výrobou. U zásob tedy není vyžadováno jejich podrobnější členění na materiál, výrobky a zboží, jsou zahrnuty do hodnoty zásob bez ohledu na fyzické vlastnictví zboží.

Mezi pohledávky jsou také zařazeny dohadné účty aktivní a náklady a příjmy příštích období, které jsou podle české úpravy vedeny samostatně jako časové rozlišení. Ve výkazech podle IAS/IFRS jsou tyto položky zahrnuty do ostatních krátkodobých aktiv, kde se vykazují i pohledávky vůči státu (například DPH, silniční daň atd.) nebo jiné pohledávky. IFRS tedy v rozvaze např. neodlišují skutečně vyfakturované pohledávky a ty, jejichž hodnota nebyla dosud přesně vyčíslena.

Pozemky, stavby a samostatné movité věci a další dlouhodobý majetek jsou zahrnuty do pozemků, budov a zařízení. Do majetku je také zahrnut majetek najatý formou finančního leasingu. Veškeré podíly a dlouhodobé cenné papíry včetně záloh na ně jsou vedeny souhrnně jako realizovatelná finanční aktiva – finanční investice. Dlouhodobé pohledávky včetně poskytnutých záloh jsou opět sumarizovány do položky pohledávky bez nutnosti dalšího členění, jako je tomu dle české úpravy.

Stejně jako u pohledávek, neexistuje u závazků podrobnější členění. Krátkodobé závazky podle IFRS zahrnují závazky z obchodních vztahů, k řízeným osobám a ke společníkům stejně tak jako závazky ke státu, vydané dluhopisy nebo přijaté zálohy. Položky časového rozlišení podle české úpravy jsou zahrnuty rovněž mezi krátkodobé závazky. Jediné závazky, které IFRS odlišují jsou krátkodobé půjčky finančního charakteru a dále závazek daně z příjmů. Veškeré rezervy se ve výkazech podle IFRS vykazují v rámci jedné položky nebo mohou být vykázány v závazcích z obchodního vztahu a to podle důvodu vzniku. Položka kapitál a fondy prakticky odpovídá položce vlastní kapitál podle české úpravy. V rámci vlastního kapitálu jsou zde shrnuty vlastní akcie, základní kapitál a změny vlastního kapitálu. Rozdíly z kursových přepočtů a ostatní fondy (jako např. emisní ážio) jsou podle IFRS nerozlišeny. Pouze sociální fond se nevykazuje ve vlastním kapitálu ve fondech, ale zůstatek sociálního fondu je zahrnut do krátkodobých závazků neboť se IAS/IFRS domnívá, že se jedná o závazek vůči zaměstnancům. Příklad do sociálního fondu je vykázán jako náklad a tudíž snižuje hospodářský výsledek běžného roku oproti navýšení nerozděleného zisku minulých let. IFRS dále rozlišují pouze zisk běžného období a kumulované zisky / ztráty a neodlišují neuhrazené ztráty a nerozdělený zisk minulých let. Společnost vykazuje přecenění finančních investic (podíly ve společnostech) metodou ekvivalence tzn. že rozdíly se vykazují ve vlastním kapitálu. Jedná se o přecenění podle IAS 39 – Finanční nástroje a to o finanční aktiva vhodná k prodeji.

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31.12.2007 podle českých účetních standardů

		2 007
I.	Tržby za prodej zboží	6 792 160
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	5 357 399
+	Obchodní marže	1 434 761
II.	Výkony	228 845
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	227 517
II. 3.	Aktivace	1 328
B.	Výkonová spotřeba	1 347 609
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	13 582
B. 2.	Služby	1 334 027
+	Přidaná hodnota	315 997
C.	Osobní náklady součet	109 432
C. 1.	Mzdové náklady	81 965
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	1 395
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	24 362
C. 4.	Sociální náklady	1 710
D.	Daně a poplatky	586
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	6 270
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	11 040
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	8 739
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	2 301
F.	Zůstatková cena prod. dlouhodobého majetku a materiálu	13 281
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	11 455
F. 2.	Prodaný materiál	1 826
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů přířek odbaví	27 377
IV.	Ostatní provozní výnosy	1 095 506
H.	Ostatní provozní náklady	1 109 504
*	Provozní výsledek hospodaření	156 093
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	9 412
J.	Prodané cenné papíry a podíly	3 867
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	43 229
VII. 1.	výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	43 229
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	1 030
K.	Náklady z finančního majetku	8 851
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	-70
X.	Výnosové úroky	8 528
N.	Nákladové úroky	92 953
XI.	Ostatní finanční výnosy	395 780
O.	Ostatní finanční náklady	413 058
*	Finanční výsledek hospodaření	-60 680
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	29 192
Q. 1.	- splatná	35 444
Q. 2.	- odložená	-6 252
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	66 221
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	66 221

Tabulka č. 9 Výkaz zisku a ztráty společnosti ALTA a.s. k 31.12.2007 podle ČÚS v druhovém členění

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31.12.2007 podle IAS / IFRS

ALTA, a.s.
VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
k 31.12.2007
(v tis. Kč)

	Odst.	2007
Tržby za prodej zboží	27	7 030 968
Náklady vynaložené na prodané zboží	19	-5 464 231
Hrubá marže		1 566 737
Náklady na distribuci a prodej	20	-1 246 755
Všeobecné a administrativní náklady	21	-152 323
Ostatní provozní výnosy / náklady, netto	24	-24 162
Provozní výsledek hospodaření		143 497
Finanční náklady, netto	25	-60 967
Výnosy z podílů v podnicích s rozhodujícím vlivem zaúčtovaných metodou ekvivalence		
Výsledek hospodaření před zdaněním		82 530
Daň z příjmů	26	-26 186
Výsledek hospodaření za běžnou činnost		56 343
Mimofádné položky		0
Výsledek hospodaření za účetní období		56 343

Zisk na akci	0,28
--------------	------

Tabulka č. 10 Výkaz zisku a ztráty společnosti ALTA a.s. k 31.12.2007 podle IAS / IFRS v účelovém členění

U výkazu zisků a ztrát se také setkáváme s výrazným rozdílem v rozsahu. Společnost ALTA a.s. sestavuje výkaz zisků a ztrát podle přílohy č. 2 k Vyhlášce č. 500/2002 Sb. v druhovém členění. Na rozdíl od vykazování podle IAS / IFRS, kde sestavuje tento výkaz v účelovém členění.

Účelové členění odpovídá uživateli na otázku „za jakým účelem byly náklady vynakládány?“ Při využití účelového členění nákladů jsou náklady členěny na náklady prodaných výrobků, zboží a služeb (cost of sales = náklady prodeje), na náklady odbytu a náklady správní (administrativní). Při této klasifikaci musí společnost minimálně odděleně vykázat náklady prodeje. Tato klasifikace poskytuje relevantnější informace než klasifikace nákladů podle druhů, ale zároveň alokace nákladů podle činností je subjektivní záležitost.

Pokud společnost užívá při vykazování účelového členění nákladů, musí v příloze zveřejnit informace zejména o odpisech, mzdách a ostatních osobních nákladech.

V položce náklady na distribuci a prodej (odbytové náklady) jsou zahrnuty náklady spojené s prodejem (např. doprava k zákazníkovi, provize, cestovné, náklady na repre atd.).

Daň z příjmů je vyjádřena jako jedna položka bez rozlišení, jedná-li se o splatnou či odloženou, nebo daň za běžnou činnost nebo mimořádnou (resp. mimořádná činnost podle IFRS není odlišena). Povinně je zde uváděn zisk na akci.

Výkazy sestavené podle IFRS jsou vzhledem k ČÚS mnohem úspornější, na druhou stranu neposkytují tolik informací. Podrobnější informace uživatel zjistí z přílohy k účetní závěrce. Z tohoto dále vyplývá, že srovnávání českých účetních výkazů a výkazů sestavených podle mezinárodních účetních standardů je bez další úpravy nemožné.

Úpravy v rozvaze:

			LEASINGY	ZALOHY NA LEASING	NPO LEASING	ZAVAZEK Z LEASINGU	DOHADNA PASIVA - LEASING	ODP	UPRAVA RESERV	PRIDEL DO FONDU	SOCIALNI FOND	IFRS 2007
	Aktiva celkem	4 236 186	5 003	0	-647	0	0	120	0	0	0	4 240 662
B.	Dlouhodobý majetek	652 231										657 234
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	679										679
B. I. 3.	Software	348										348
B. I. 4.	Ocenitelná práva	92										92
B. I. 7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	239										239
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	55 853										60 856
B. II. 1.	Pozemky	2 501										2 501
B. II. 2.	Stavby	44 393										44 393
B. II. 3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	8 698	5 003									13 701
B. II. 7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	261										261
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	595 699										595 699
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	595 684										595 684
B. III. 3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	15										15
C.	Oběžná aktiva	3 481 059										3 481 179
C. I.	Zásoby	972 675										972 675
C. I. 1.	Materiál	5 438										5 438
C. I. 5.	Zboží	383 770										383 770
C. I. 6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	583 467										583 467
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	151 547										151 667
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	98 492										98 492
C. II. 2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	30 285										30 285
C. II. 4.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	253										253
C. II. 6.	Jiné pohledávky	1 149										1 149
C. II. 7.	Odložená daňová povinnost	21 368						120				21 488

			LEASINGY	ZALOHY NA LEASING	NPO LEASING	ZAVAZEK Z LEASINGU	DOHADNA PASIVA - LEASING	ODP	UPRAVA RESERV	PRIDEL DO FONDU	SOCIALNI FOND	IFRS 2007
C. III.	Krátkodobé pohledávky	1 530 310										1 494 409
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	1 159 351										1 127 494
C. III. 2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	210 526										210 526
C. III. 6.	Stát - daňové pohledávky	96 912										96 912
C. III. 7.	Ostatní poskytnuté zálohy	28 252										28 252
C. III. 8.	Dohadné účty aktivní	625										625
C. III. 9.	Jiné pohledávky	34 644										30 600
C. VI.	Krátkodobý finanční majetek	862 428										862 428
C. VI. 1.	Peníze	2 458										2 458
C. VI. 2.	Účty v bankách	816 024										816 024
C. VI. 3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	43 946										43 946
D.	Časové rozlišení	102 896										102 249
D. I. 1.	Náklady příštích období	102 847			-647							102 200
D. I. 3.	Příjmy příštích období	49										49
	Pasiva celkem	4 236 186	5 003	0	-647	0	0	120	0	0		4 240 662
A.	Vlastní kapitál	727 775										727 807
A. I.	Základní kapitál	200 000										200 000
A. I. 1.	Základní kapitál	200 000										200 000
A. II.	Kapitálové fondy	266 667										266 667
A. II. 3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazku (+/-)	266 667										266 667
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	40 387										40 387
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	40 000										40 000
A. III. 2.	Statutární a ostatní fondy	387										387
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	154 500										164 370
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	154 500	3 821	-5	-921	-3 235	258	-2 927	12 467	412		164 370
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	66 221	1 182	5	274	-1 534	67	3 047	-12 467	-412		56 383

			LEASINGY	ZALOHY NA LEASING	NPO LEASING	ZAVAZEK Z LEASINGU	DOHADNA PASIVA - LEASING	ODP	UPRAVA RESERV	PRIDEL DO FONDU	SOCIALNI FOND	IFRS 2007
B.	Cizí zdroje	3 504 312										3 509 081
B. I.	Rezervy	45 486										45 486
B. I. 4.	Ostatní rezervy	45 486										45 486
B. II.	Dlouhodobé závazky	33 885										33 885
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	31 393										31 393
B. II. 2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	2 492										2 492
B. III.	Krátkodobé závazky	2 267 387										2 272 156
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	1 320 716						4 769				1 325 485
B. III. 2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	661 961										661 961
B. III. 5.	Závazky k zaměstnancům	2 316										2 316
B. III. 6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	1 504										1 504
B. III. 7.	Stát - daňové závazky a dotace	13 832										13 832
B. III. 8.	Krátkodobé přijaté zálohy	157 043										157 043
B. III. 10	Dohadné účty pasivní	79 505										79 505
B. III. 11	Jiné závazky	30 510										30 510
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	1 157 554										1 157 554
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	66 489										66 489
B. IV. 2.	Krátkodobé bankovní úvěry	1 091 065										1 091 065
C. I.	Časové rozlišení	4 099										3 774
C. I. 1.	Výdaje příštích období	4 099							-325			3 774

Tabulka č. 11 Úpravy na rozvaze společnosti ALTA a.s. k 31.12.2007

Úpravy jsou prováděny při zachování bilanční rovnice, tzn. zjednodušeně se dá říci, že jsou prováděny podvojně účetní zápisy. Například u majetku, který je navýšen o majetek najatý formou finančního leasingu se zaúčtuje do aktiv položka dlouhodobý majetek a do pasiv položka nerozdělený zisk minulých let a hospodářský výsledek běžného období. Podle IAS / IFRS se dále zisk na rozvaze vykazuje kumulovaně tzn. zisk celkem.

V tabulce jsou přehledně zobrazeny změny částek v jednotlivých položkách rozvahy. V posledním sloupci součty ověřuji, zda je zachována bilanční rovnice jak ve výsledcích podle české legislativy, tak i ve výsledcích podle IAS / IFRS.

Úpravy ve výkazu zisku a ztrát:

		2 007	Leasing	ZC Leasing	Odpisy Leasing	Úroky Leasing	Odpis závazku	odložená daň	Rezervy	sociální fond	IFRS 2007
I.	Tržby za prodej zboží	6 792 160									6 792 160
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	5 357 399									5 357 399
+	Obchodní marže	1 434 761									1 434 761
II.	Výkony	228 845									228 845
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	227 517									227 517
II. 3.	Aktivace	1 328									1 328
B.	Výkonová spotřeba	1 347 609									1 343 909
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	13 582									13 582
B. 2.	Služby	1 334 027	-3 700								1 330 327
+	Přidaná hodnota	315 997									319 697
C.	Osobní náklady součet	109 432									109 844
C. 1.	Mzdové náklady	81 965									81 965
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	1 395									1 395
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	24 362									24 362
C. 4.	Sociální náklady	1 710								412	2 122
D.	Daně a poplatky	586									586
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	6 270				3 451					9 721
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	11 040									11 040
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	8 739									8 739
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	2 301									2 301
F.	Zůstatková cena prod. dlouhodobého majetku a materiálu	13 281									13 496
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	11 455		215							11 670
F. 2.	Prodaný materiál	1 826									1 826
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích	27 377							12 467		39 844
IV.	Ostatní provozní výnosy	1 095 506					246				1 095 752
H.	Ostatní provozní náklady	1 109 504									1 109 504
*	Provozní výsledek hospodaření	156 093	3 700	-215	-3 451		246		-12 467	-412	143 494

		2 007	Leasing	ZC Leasing	Odpisy Leasing	Úroky Leasing	Odpis závazku	odložená daň	Rezervy	sociální fond	IFRS 2007
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	9 412									9 412
J.	Prodané cenné papíry a podíly	3 867									3 867
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	43 229									43 229
VII.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	43 229									43 229
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	1 030									1 030
K.	Náklady z finančního majetku	8 851									8 851
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	-70									-70
X.	Výnosové úroky	8 528									8 528
N.	Nákladové úroky	92 953				287					93 240
XI.	Ostatní finanční výnosy	395 780									395 780
O.	Ostatní finanční náklady	413 058									413 058
*	Finanční výsledek hospodaření	-60 680				-287					-60 967
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	29 192									26 144
Q. 1.	- splatná	35 444									35 444
Q. 2.	- odložená	-6 252						-3 048			-9 300
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	66 221	3 700	-215	-3 451	-287	246	3 048	-12 467	-412	56 383
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	66 221	3 700	-215	-3 451	-287	246	3 048	-12 467	-412	56 383

Tabulka č. 12 Úpravy na výsledek společnosti ALTA a.s.

Z tabulky je patrné, že podle české legislativy dosáhla firma k 31.12.2007 hospodářský výsledek za účetní období ve výši 66 221 tis. Kč.

Na základě přeúčtování podle IAS/IFRS došlo ke zvýšení nákladů, převážně vlivem majetku najatého formou finančního leasingu a vykazováním rezerv. Další rozdíl vzniká ve vykázání odložené daně. Vlivem přeúčtování podle IAS/IFRS se nám hospodářský výsledek snížil o 9 838 tis. Kč.

Detailní rozpis položek, které ovlivnily hospodářský výsledek podle IAS/IFRS bude uveden v následující podkapitole.

4.3. Popis rozdílů ve výkazech

Na první pohled je zřejmé, že rozvaha podle IAS/IFRS je stručnější, data jsou vykázána pouze v netto hodnotě a každému řádku je přiřazeno číslo odstavce. V příloze pod tímto číslem najdeme podrobnější popis rozvahových položek.

4.3.1. Vykazování Leasingu

Jeden z největších rozdílů je ve vykazování leasingů. Společnost ALTA, a.s. pořídila 45 osobních automobilů prostřednictvím finančního leasingu. Podle IAS/IFRS se předměty pořízené na leasing musí v rozvaze vykázat v majetku proti závazkům. Každá leasingová smlouva musí být tedy zpracována viz níže uvedený vzor a převedena podle pravidel IAS 17 – Leasing do majetku společnosti. Společnost ALTA, a.s. odepisuje osobní automobily po dobu 36 měsíců.

Vzor Leasingové smlouvy:

Předmět leasingu	Škoda Superb
Daňový doklad č.	1501835860
Pronajímatel	CAC LEASING a.s.
Odpočet DPH	Není nárok
Požizovací cena+ DPH	719 449,40
Fair value	719 449,40
Převzetí leasingu	24.1.2005

Splátkový kalendář (příloha k leasingové smlouvě)

poř.č.	datum	ZD 19%	DPH 19%	platba	poznámka
1P	26.01.05	181 420,77	34 479,23	215 900,00	zaplacená záloha
1	05.02.05	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
2	05.03.05	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
3	05.04.05	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
4	05.05.05	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
5	05.06.05	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
6	05.07.05	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
7	05.08.05	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
8	05.09.05	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
9	05.10.05	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
10	05.11.05	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
11	05.12.05	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
12	05.01.06	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
13	05.02.06	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
14	05.03.06	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
15	05.04.06	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
16	05.05.06	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
17	05.06.06	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
18	05.07.06	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
19	05.08.06	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
20	05.09.06	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
21	05.10.06	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
22	05.11.06	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
23	05.12.06	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
24	05.01.07	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
25	05.02.07	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
26	05.03.07	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
27	05.04.07	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
28	05.05.07	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
29	05.06.07	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
30	05.07.07	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
31	05.08.07	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
32	05.09.07	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
33	05.10.07	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
34	05.11.07	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
35	05.12.07	12 956,00	2 461,70	15 417,70	
36	05.01.08	12 957,23	2 450,57	15 407,80	
Celkem		647 838,00	123 089,30	770 927,30	
zůst. hodnota		1 000,00	190,00	1 190,00	odkoupení př. leasingu

Tabulka č. 13 Splátkový kalendář k leasingové smlouvě

Leasingová tabulka dle IAS/IFRS

V tabulce je uveden splátkový kalendář pro reálnou hodnotu najatého automobilu zaevidovaného podle IAS 17 do majetku.

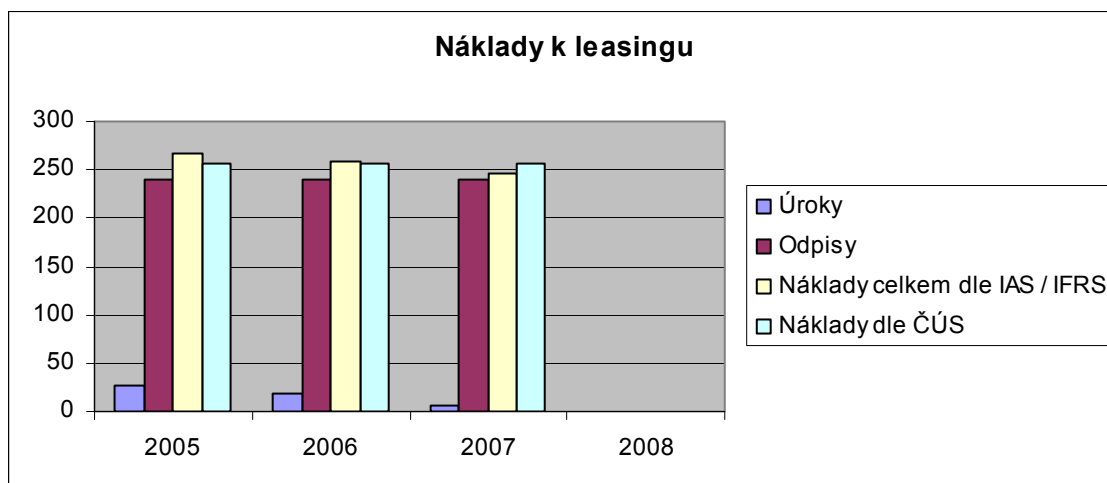
Datum	splátka + DPH	Platba dle BÚ	úrok. Míra 0,5468	stav dluhu na zač. Q	úrok	snížení dluhu ve Q
26.01.05		215 900,00		719 449,40		215 900,00
05.02.05	15 417,70	15 417,70		503 549,40	2 753,00	12 664,70
05.03.05	15 417,70	15 417,70		490 884,70	2 684,00	12 733,70
05.04.05	15 417,70	15 417,70		478 151,00	2 614,00	12 803,70
05.05.05	15 417,70	15 417,70		465 347,30	2 544,00	12 873,70
05.06.05	15 417,70	15 417,70		452 473,60	2 474,00	12 943,70
05.07.05	15 417,70	15 417,70		439 529,90	2 403,00	13 014,70
05.08.05	15 417,70	15 417,70		426 515,20	2 332,00	13 085,70
05.09.05	15 417,70	15 417,70		413 429,50	2 260,00	13 157,70
05.10.05	15 417,70	15 417,70		400 271,80	2 189,00	13 228,70
05.11.05	15 417,70	15 417,70		387 043,10	2 116,00	13 301,70
05.12.05	15 417,70	15 417,70		373 741,40	2 043,00	13 374,70
05.01.06	15 417,70	15 417,70		360 366,70	1 970,00	13 447,70
05.02.06	15 417,70	15 417,70		346 919,00	1 897,00	13 520,70
05.03.06	15 417,70	15 417,70		333 398,30	1 823,00	13 594,70
05.04.06	15 417,70	15 417,70		319 803,60	1 749,00	13 668,70
05.05.06	15 417,70	15 417,70		306 134,90	1 674,00	13 743,70
05.06.06	15 417,70	15 417,70		292 391,20	1 599,00	13 818,70
05.07.06	15 417,70	15 417,70		278 572,50	1 523,00	13 894,70
05.08.06	15 417,70	15 417,70		264 677,80	1 447,00	13 970,70
05.09.06	15 417,70	15 417,70		250 707,10	1 371,00	14 046,70
05.10.06	15 417,70	15 417,70		236 660,40	1 294,00	14 123,70
05.11.06	15 417,70	15 417,70		222 536,70	1 217,00	14 200,70
05.12.06	15 417,70	15 417,70		208 336,00	1 139,00	14 278,70
05.01.07	15 417,70	15 417,70		194 057,30	1 061,00	14 356,70
05.02.07	15 417,70	15 417,70		179 700,60	983,00	14 434,70
05.03.07	15 417,70	15 417,70		165 265,90	904,00	14 513,70
05.04.07	15 417,70	15 417,70		150 752,20	824,00	14 593,70
05.05.07	15 417,70	15 417,70		136 158,50	744,00	14 673,70
05.06.07	15 417,70	15 417,70		121 484,80	664,00	14 753,70
05.07.07	15 417,70	15 417,70		106 731,10	584,00	14 833,70
05.08.07	15 417,70	15 417,70		91 897,40	502,00	14 915,70
05.09.07	15 417,70	15 417,70		76 981,70	421,00	14 996,70
05.10.07	15 417,70	15 417,70		61 985,00	339,00	15 078,70
05.11.07	15 417,70	15 417,70		46 906,30	256,00	15 161,70
05.12.07	15 417,70	15 417,70		31 744,60	174,00	15 243,70
05.01.08	15 407,80	15 407,80		16 500,90	90,00	15 317,80
	1 190,00	1 190,00		1 183,10	6,00	1 183,10
				zůstatek dluhu	0,00	719 449,40
Celkem	556 217,30	772 117,30		52 667,00		

Tabulka č. 14 Leasingová tabulka dle IAS/IFRS

REKAPITULACE

Úrok		Odpisy	
Úrok v roce 2005	26 412,00	Odpis v roce 2005	239 816,47
Úrok v roce 2006	18 703,00	Odpis v roce 2006	239 816,47
Úrok v roce 2007	7 456,00	Odpis v roce 2007	239 816,47
Úrok v roce 2008	96,00	Odpis v roce 2008	0,00
CELKEM	52 667,00	CELKEM	719 449,40

Pro přehlednost je v tabulce vyčíslen úrok a odpis pronajatého aktiva v jednotlivých letech. Z tabulky je tedy zřejmé, které položky ovlivní hospodářský výsledek daného roku a které HV minulých let. Stejná tabulka musí být zpracována pro všechny ostatní leasingové smlouvy.



Graf č. 1 Leasing – dopad do výkazu zisku a ztrát

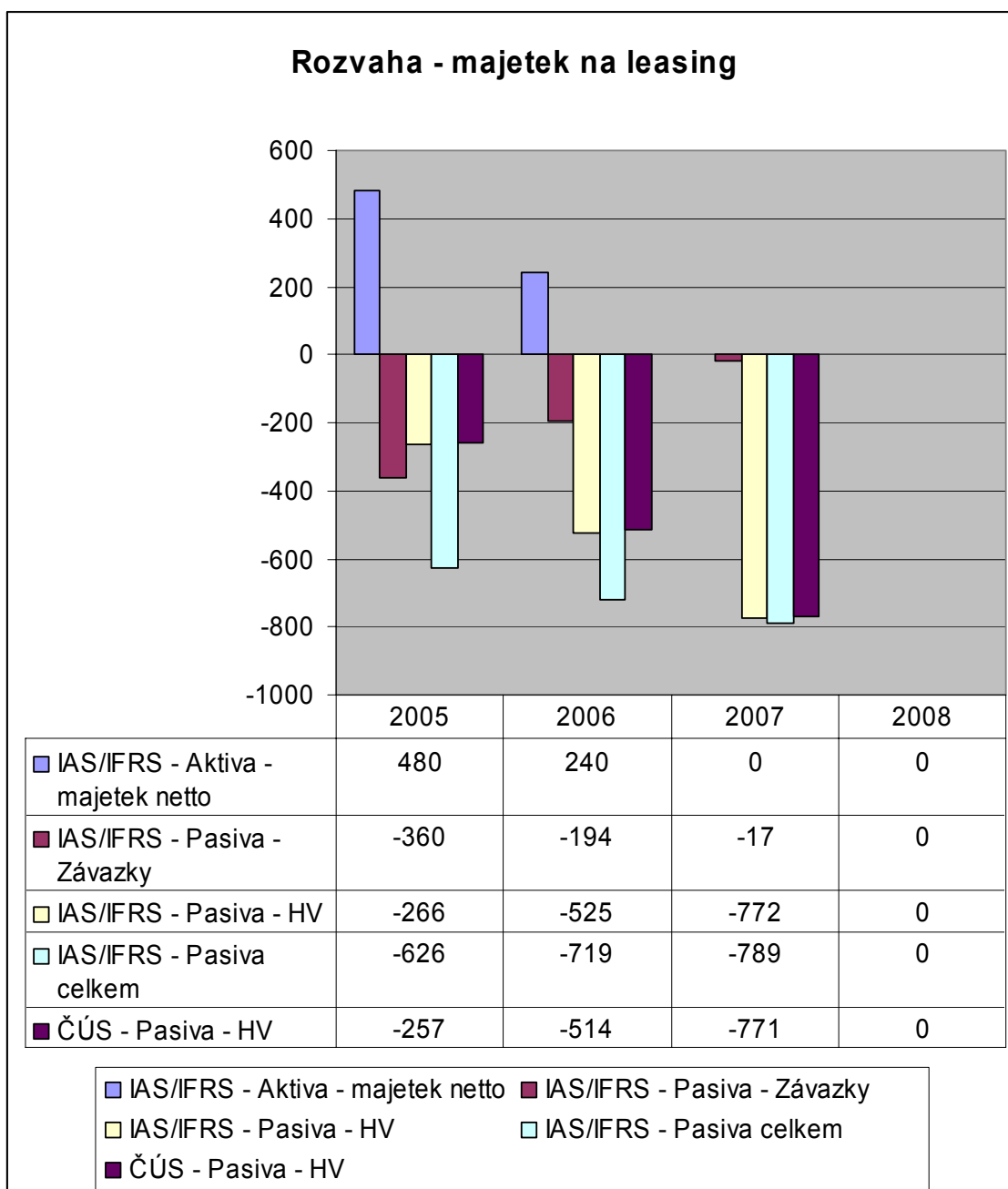
V grafu jsou zaneseny náklady spojené s pronajatým majetkem. Úrok, který je v prvním roce nájmu nejvyšší a postupně se snižuje, dále pak odpisy majetku, které jsou lineární. Společnost odepisuje osobní automobily po dobu 36 měsíců od data převzetí. Žlutý sloupec je pouze součtový a vyjadřuje součet všech nákladů (úroků + odpisů) v daném roce. Poslední sloupec vyjadřuje náklady zachycené v účetnictví podle národní legislativy. V tomto případě nejsou rozdíly tak velké, neboť společnost má uzavřené smlouvy s leasingovou společností na dobu 36 měsíců.

Snížení dluhu

Snížení dluhu v roce 2005	359 082,70
Snížení dluhu v roce 2006	166 309,40
Snížení dluhu v roce 2007	177 556,40
Snížení dluhu v roce 2008	16 500,90
CELKEM	719 449,40

Majetek v rozvaze k 31.12.**Stav závazku k 31.12.**

Majetek v rozvaze 2005	479 632,93	Stav závazku 2005	360 366,70
Majetek v rozvaze 2006	239 816,47	Stav závazku 2006	194 057,30
Majetek v rozvaze 2007	0,00	Stav závazku 2007	16 500,90
Majetek v rozvaze 2008	0,00	Stav závazku 2008	0,00
CEELKEM	719 449,40		



Graf č. 2 Leasing – dopad do rozvahy

V grafu č. 2 je znázorněno jak je majetek najatý formou finančního leasingu zachycen v rozvaze. Z grafu je zřejmé, že podle ČÚS je v rozvaze vykázán pouze hospodářský výsledek. Podle IAS/IFRS je ale v rozvaze zachycen jak majetek tak i závazek a také hospodářský výsledek.

	2005	2006	2007
Fair Value	719 449,40	719 449,40	719 449,40
Oprávky k 31.12.	239 816,47	479 632,93	719 449,40
Netto hodnota	479 632,93	239 816,47	0,00

Stejným způsobem musí být zpracovány všechny leasingové smlouvy společnosti.

Rekapitulace všech leasingových smluv:

	2007	2008	2009	2010
Majetek netto	5 003	2 389	461	0
Závazky z leasingu	4 769	2 384	568	0
Úroky	287	210	88	9
Odpisy leas. majetku v roce	3 451	2 641	1 915	447
Vratka NPO (při postoupení majetku na jiného dlužníka)	70	0	0	0
ZC prodaného leas. majetku	215	0	0	0
Odpis závazku	176	0	0	0
Závazky z leasingu	0	2 385	1 816	568
Krátkodobý závazek spl. v roce 2008		2 385		
Dlouhodobý závazek spl. 2009 a dále			2 384	
Závazky z leasingu celkem				4 769

Tabulka č. 15 Rekapitulace všech leasingových smluv

Z výkazů podle ČÚS musí být vyloučeny všechny operace, které se týkají leasingů.

Rozvaha dle IFRS			
Majetek	5 003	Závazek	4 769
Peníze	-16 931	HV min	-12 920
<i>majetek vyřazený v r. 05</i>	-5 946		-5 946
<i>majetek vyřazený v r. 06</i>	-2 061		-2 061
<i>vratka NPO r. 2006</i>	121		121
<i>vratka NPO r. 2007</i>	70		70
		HV bo	-3 777
CELKEM	-19 744		-19 744

Rozvaha dle ČÚS			
Peníze	-24 747	HV min	-20 724
NPO	647	HV bo	-3 701
		VPO	325
CELKEM	-24 100		-24 100

HV minulých let -82
HV běžného období -6

Tabulka č. 16 Převod Leasingů z ČÚS na IAS / IFRS

Společnost ALTA a.s. využívá možnosti finančního leasingu (tak jak ho chápou IFRS) na nákup osobních automobilů. Podle české úpravy se ve výkazech zobrazují pouze jednotlivé leasingové splátky v nákladech na účtu 518 - Náklady na služby, popř. 381 - Náklady příštích období.

IFRS namísto toho vyžadují zavést najatý majetek do rozvahy a naproti tomu vykázat závazek. Hodnota vykazovaného aktiva i závazku se na počátku rovná fair value majetku nebo současné hodnotě leasingových splátek, je-li tato částka nižší. Při vykazování pouze pravidelných splátek dochází podle IFRS k podhodnocení aktiv a závazků (tedy zadluženosti) podniku. Pro výpočet současné hodnoty se používá implicitní úroková míra (tj. vnitřní výnosové procento pronajímatele) nebo přírůstková úroková míra (tj. úroková míra, za kterou by si mohl nájemce vypůjčit peníze na nákup aktiva).

Finanční leasing se aktivuje do dlouhodobých aktiv v reálné hodnotě najatého majetku na počátku doby leasingu, nebo, pokud je nižší, v současné hodnotě leasingových plateb. Každá platba leasingu je alokována mezi závazky a finanční náklady tak, aby bylo dosaženo konstantní úrokové míry ze zbývajících zůstatku závazku. Vlivem použití IFRS stoupne tedy hodnota dlouhodobého hmotného majetku pronajatého na leasing, který je dle české úpravy veden pouze podrozvahově, o 5 003 tis. Kč. Úroky zvyšují náklady o 287 tis. Kč. Majetek zavedený do aktiv společnosti je dále odepisován a hodnota těchto odpisů zvyšuje náklady o dalších 3 451 tis. Kč.

Z tabulky č.16 dále vyplývá, že v roce 2007 bylo zapláceno na nájemném 3 701 tis. Kč (Hospodářský výsledek běžného roku HV bo v rozvaze podle ČÚS). O tuto částku je podle IFRS nutné náklady v roce 2007 snížit, protože nájemné je již zobrazeno v účetnictví jako hodnota aktiv, závazků a finančních nákladů. Jelikož společnosti ALTA a.s. vznikly vlivem dopředu placeného nájemného náklady příštích období, je nutné odúčtovat i tyto.

Na druhou stranu je nutné vykázat závazek za pronajímatelem v členění na dlouhodobý a krátkodobý. Původní vykázaný závazek se rovná současné hodnotě najatého aktiva. Pokud se bude jednat o významnou položku měl by být závazek vykázán v současné hodnotě. Tedy měl by být diskontován. Společnost se rozhodla nediskontovat tento závazek z důvodu nevýznamnosti. V roce 2007 by se jednalo o částku 2 384 tis. Kč což představuje dlouhodobý závazek z leasingu splatný v letech 2009 a dále.

Nakonec je nutné pamatovat na to, že rozdílným vykazováním nákladů byl v minulých letech vykázán i odlišný hospodářský výsledek. Částka vykázaná v řádku Kumulované zisky / ztráty se vlivem rozdílného pohledu na leasingové smlouvy snížila o 82 tis. Kč.

4.3.2. Rezervy a podmíněné závazky

Rezerva je standardem definována jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší. Termínu rezerva nelze dle standardu užívat v souvislosti s položkami vzniklými ze snižování hodnoty aktiv ve smyslu odpisu nebo tvorby opravné položky (tedy například na opravy dlouhodobého hmotného majetku nebo rezervy na nedobytné pohledávky atd.). Rezervy jsou běžnou součástí národního účetnictví na rozdíl od mezinárodních standardů, které mají velmi přísná kritéria pro vytváření rezerv. Společnost ALTA a.s. v roce 2006 tvořila v národním účetnictví rezervy, které pak musela v mezinárodních standardech vylučovat z výsledovky. V roce 2007 došlo v národním účetnictví k rozpuštění těchto rezerv a proto také v mezinárodních standardech musí dojít k vyloučení a k úpravě tohoto zápisu a to ve výši -12 467 tis. Kč. V roce 2007 společnost i nadále tvořila rezervy, ale po důkladném prozkoumání důvodu vzniku těchto rezerv byly i podle IAS / IFRS ponechány ve výkazech ve stejné výši. Rezervy byly tvořeny převážně na pojištění EGAP a úroky spojené s odkupem pohledávek. Tyto náklady musely být z důvodu národní legislativy a daně z příjmu časově rozlišeny. Vztahovaly se však k obchodním případům, které byly celé uskutečněny v roce 2007. Rezerva se podle standardů vykáže pokud podnik má současný závazek, vzniklý jako důsledek minulé události (např. zaplacená výše pojistného), dále pak pokud je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků (placené úroky z úvěru atd.) a pokud lze závazek spolehlivě ocenit. Jelikož společnost splňuje výše uvedené podmínky pro vykázání rezerv, byly ponechány v mezinárodních standardech v plné výši. Nedošlo ani k jejich diskontování neboť se jedná o krátkodobé rezervy s datem vypořádání do 1 roku.

4.3.3. Daně ze zisku

Odložené daně jsou podle obou úprav počítány prakticky stejně – tj. stanoví se v plné výši na základě dočasných rozdílů mezi daňovou hodnotou aktiv a závazků a jejich účetní hodnotou. Základna pro výpočet daně je však podle obou úprav odlišná. Zatímco české předpisy umožňují vést v reálné hodnotě pouze některá vybraná aktiva, většinou držená ze spekulativních důvodů, IFRS umožňují vést ve fair value i další aktiva. Odepisováním těchto aktiv a vytvářením opravných položek potom vzniká rozdílný základ daně, tím i daň odložená. Rozdíl ve výpočtu odložené daně je způsoben odepisováním majetku najatého formou finančního leasingu. Výpočet splatné daně se kvůli průkaznosti výkazů musí přizpůsobit české úpravě. Vypočtená odložená daň dle ČÚS se tedy musí odúčtovat a doúčtovává se odložená daň dle IFRS.

Zatímco podle české úpravy byla vykázána odložená daňová pohledávka 21 368 tis. Kč, podle IFRS vznikla pohledávka 21 488 tis. Kč. Důležitý je zde fakt, že i když je odložená daňová pohledávka účtována na straně má dáti účtu 481 (tj. účet pasivní), vykazuje se v rozvaze jako aktivum, tj. mění se hodnota aktiv. Na řádku zisky / ztráty je opět dopočítán zpětně dopad této operace z minulých let a to ve výši 2 927.

Výpočet odložené daně dle IFRS (v tis. Kč)	2007	2006	2005
rozíl účet ZC a daň ZC (daň. - účet.)			
účetní ZC k 31.12.	54 193	65 082	49 753
daň. ZC k 31.12.	70 687	82 053	67 241
účetní ZC k 31.12. - leasing	4 808	3 820	5 374
daň. ZC k 31.12. - leasing	5 381	4 091	5 768
základ pro odlož. daň. pohl.	17 067	17 242	17 882
opr. pol. k pozemku	0	0	0
opr. pol.k fin. inv.	452	522	615
opr. pol. pohledávkám	16 934	15 977	11 548
opr. pol. k zásobám	27 379	13 689	0
rezerva	45 486	8 191	424
ostatní položky (kurz. roz na 3 roky) (pro dolož daň. závazek)	-8 804	-8 169	-5 127
základna pro odloženou daň pohledávku	98 514	47 452	25 342
odložená daň. pohledávka (ovlivňující výsledovku)	20 688	11 388	6 082
stav k 1.1.	11 389	6 017	4 249
zaúčtovat odlož. daň do výnosů	-9 299	-5 371	-1 768
stav k 31.12.	20 688	11 388	6 017

Tabulka č. 17 Výpočet odložené daně (dopad do výsledovky)

Výpočet odložené daně dle IFRS (v tis. Kč)	2007	2006
Pohledávky z derivátů (hedging, swap, forward)	3 812	332
Závazky z derivátů (hedging, swap, forward)	0	2 106
Základna pro odloženou daňovou pohledávku / závazek	3 812	-1 774
odložená daň. pohledávka (ovlivňující vlastní kapitál)	801	-426
stav k 1.1.	-426	0
zaúčtovat odlož. daň do vlastního kapitálu	1 226	-426
Stav k 31.12.	801	-426
Odložená daňová pohledávka celkem	21 114	11 389

Tabulka č. 18 Výpočet odložené daně (dopad do vlastního kapitálu)

4.3.4. Sesouhlasení nerozděleného zisku a výsledku hospodaření

Sesouhlasení nerozděleného zisku minulých let a výsledku hospodaření za účetní období podle českých účetních předpisů a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS):

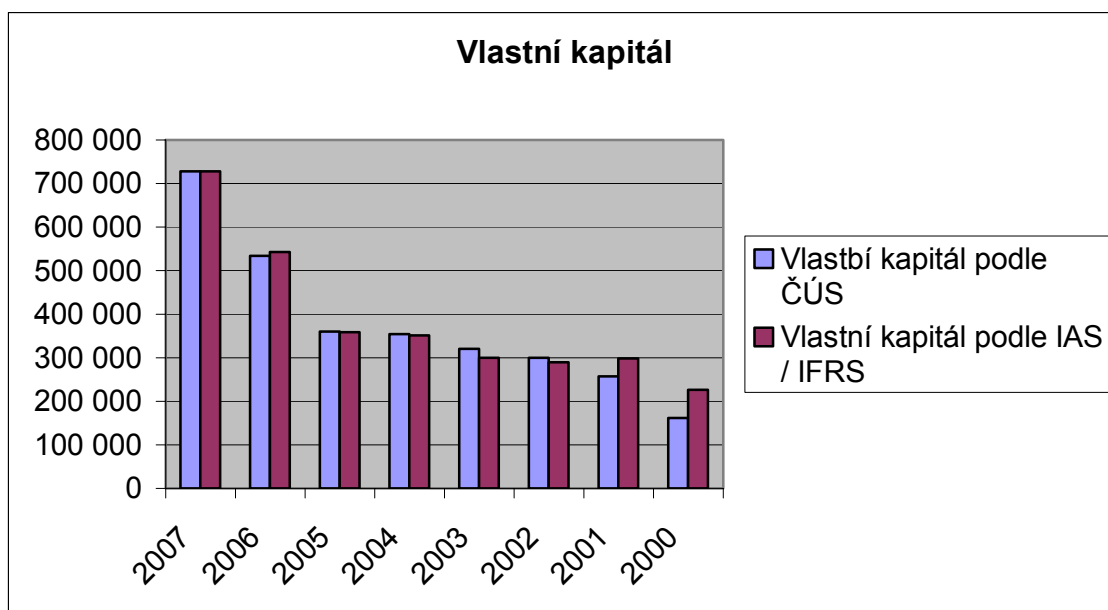
	2007	2006	2005
Výsledek hospodaření za účetní období podle českých účetních předpisů	66 221	11 912	66 473
Úpravy:			
Aktivace leasingu	-6	-107	-829
Odložená daňová pohledávka/závazek	3 007	-2 957	-563
Sociální fond	-412	0	0
Ostatní	-12 467	12 467	0
Vložené deriváty	0	0	1 920
Dopad úprav	-9 878	9 403	528
Výsledek hospodaření za účetní období podle IFRS	56 343	21 315	67 001
Nerozdělený zisk minulých let podle Českých účetních předpisů	487 388	293 607	119 474
Úpravy:			
Aktivace leasingu	-83	24	733
Dopad z titulu eliminace sociálního fondu	412	0	0
Důsledky použití metody ekvivalence pro ocenění dceřiných a přidružených společností		0	0
Úprava odložené daně za předchozí roky	-2 926	30	593
Ostatní	12 467	0	-1 920
Dopad úprav výkazu zisku a ztráty	-9 878	9 403	528
Nerozdělený zisk k 31.12. podle IFRS	487 380	303 064	119 408

Tabulka č. 19 Přehled úprav z ČÚS na IAS / IFRS

V tabulce jsou popsány úpravy při přechodu z ČÚS na IAS/IFRS. V horní části tabulky je popsán dopad do hospodářského výsledku běžného období tedy dopad do výsledovky a ve druhé části tabulky je popsán dopad do nerozděleného zisku minulých let.

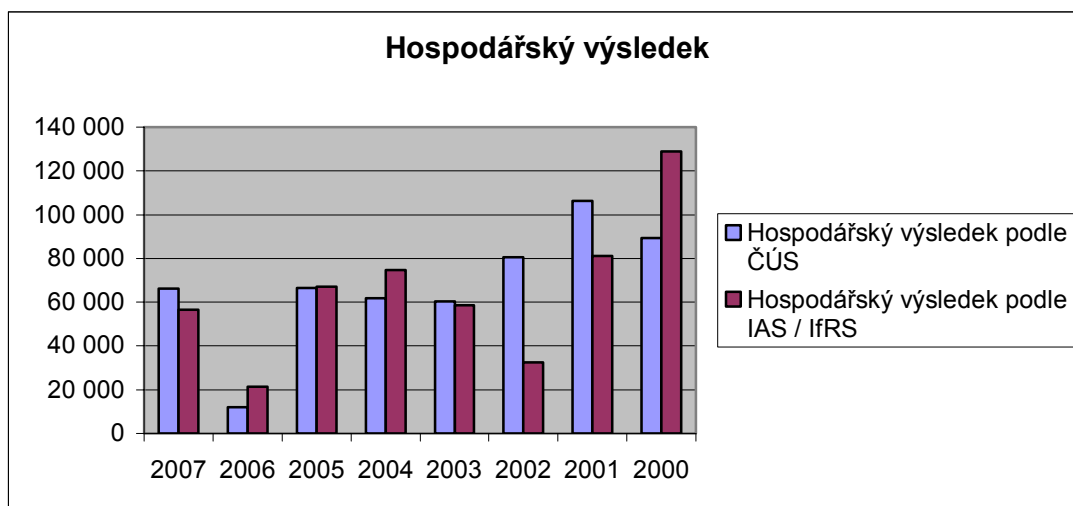
	2007	2006	2005
Vlastní kapitál celkem podle českých účetních předpisů	727 775	534 040	359 580
Vlastní kapitál podle IFRS	727 380	543 064	359 408
Výsledek hospodaření podle českých účetních předpisů	66 221	11 912	66 473
Výsledek hospodaření podle IFRS	56 343	21 315	67 001

Tabulka č. 20 Přehled VK a HV podle ČÚS a IAS / IFRS



Graf č. 3 Přehled vlastního kapitálu

Graf zobrazuje vývoj vlastního kapitálu společnosti podle českých standardů (fialové označení) a podle IAS/IFRS (červené označení) a to od roku 2000, kdy společnost poprvé přecházela na vykazování podle IAS/IFRS. Největší rozdíl ve vlastním kapitálu je v položce nerozdělený zisk. Důvody těchto rozdílů jsou detailněji popsány v tabulce č. 19.



Graf č. 4 Přehled hospodářského výsledku

Graf zobrazuje vývoj hospodářského výsledku běžného roku společnosti vykazaného podle ČÚS a podle IAS/IFRS od roku 2000, kdy společnost poprvé přecházela na vykazování podle Mezinárodních standardů. Z grafu je patrné, že největší rozdíly byly v letech 2000 a 2002, kdy společnost účtovala o finančních derivátech podle IAS 39.

4.4. Interpretace získaných poznatků

Při přeúčtování výsledků účetnictví podle české legislativy podle požadavků IAS/IFRS musíme stále sledovat zachování bilanční rovnice, tedy aby se aktiva rovnala na pasiva. Jednak u přeúčtování jednotlivých druhů (leasing, odložená daň, rezervy) samostatně, tak i souhrn všech přeúčtování na straně aktiv se nám musí rovnat součtu strany pasiv. Pokud zachováme požadavky IAS/IFRS, které jsou diametrálně odlišné od české legislativy, dostáváme často absolutně jiný hospodářský výsledek před zdaněním. Tyto změny v účtování mají vliv i na vlastní kapitál.

Ve společnosti, kterou jsem analyzovala jsem zjistila největší rozdíly ve vykazování leasingu. Zabývala jsem se pronájmem věci s následnou koupí ze strany nájemce. Podle české legislativy stále platí, že majetek pořízení prostřednictvím nájmu s následnou koupí věci eviduje ve své rozvaze jako dlouhodobý majetek pronajímatel, který tento majetek i dále odepisuje. IAS respektuje ekonomickou podstatu věci, tzn. když smlouva o leasingu splňuje předepsané znaky, v majetku tuto věc eviduje nájemce. Věc

odepisuje, vyjímá z nákladů splátky nájemného, zálohy a mimořádné splátky, které dosud splatil.

Podle IAS se musí vypočítat odložená daň znovu z rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou sledovaného majetku. Účetní hodnotu majetku oproti předpisům ČR zvyšuje majetek financovaný leasingem, daňovou hodnotu zvyšují náklady na nájemné budoucího období.

IAS má i jiný pohled na tvorbu rezerv, tak jak se v českém účetnictví tvoří rezerva právě z důvodu opatrnosti, podle IAS musí rezerva projít přísným posouzením, zda je opravdu velice pravděpodobné, že k vyplacení prostředků dojde, aby mohla být rezerva účtována.

Stále výrazně patrným rozdílem mezi IAS a českou legislativou je odlišný pohled na některé ekonomické jevy. IAS/IFRS více respektuje ekonomickou podstatu věci, české účetnictví právní podstatu.

5. ZÁVĚR

V této diplomové práci jsem se pokusila postihnout problematiku rozdílů ve vykazování účetní závěrky podle českých účetních standardů a podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví a snažila jsem se vysvětlit důvody a podstatu těchto úprav. Nejprve jsem rozebrala a popsala teoretický základ týkající se této oblasti s důrazem na účetní legislativu v ČR a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a na závěr jsem aplikovala zjištěné poznatky na praktickém příkladě.

Pro převod českého účetnictví na IAS/IFRS z důvodu sestavení účetní závěrky podle IAS/IFRS je nutná znalost všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tato problematika je ovšem tak rozsáhlá, že jsem se musela zabývat pouze některými z nich. Snažila jsem se vysvětlit a prezentovat ty, které z mého pohledu nejvíce ovlivnily tento převod.

Součástí účetní závěrky podle IAS/IFRS je rozvaha, výsledovka, cash-flow, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu a příloha. Na rozdíl od českého účetnictví tyto výkazy nemají předepsanou pevnou formu, pouze formu doporučenou, kterou jsem ve své práci prezentovala. Zaměřila jsem se pouze na rozvahu a výsledovku společnosti neboť podle českého účetnictví je výkaz cash – flow a výkaz o změnách ve vlastním kapitálu dobrovolný a společnost tyto výkazy tedy sestavuje.

Rozdíly mezi českou legislativou a účtováním podle IAS/IFRS jsou natolik velké, že se nám hospodářský výsledek snížil o 9 mil. Kč, vlivem úprav dochází i k výrazným změnám vlastního kapitálu. Proto souhlasím s názorem, jak je velice důležité zavedení jednotné úpravy pro všechna národní účetnictví. I v souvislosti s globalizací je důležité, aby firmy mohly být porovnávány, a to bohužel za takto odlišných úprav nejde.

6. POUŽITÁ LITERATURA

- (1) DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, 2. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- (2) KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. R. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, 1. vyd. Praha: 1.VOX a.s – nakladatelství, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
- (3) KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech, 1. díl*, 1. vyd. Praha: Ing. Zdenka Ostrovská, CSc. - VOX, 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2.
- (4) KRUPOVÁ, L., LOJA, R., PELÁK, J. *IAS v příkladech, 2. díl*, 1. vyd. Praha: Ing. Zdenka Ostrovská, CSc. - VOX, 2003. 190 s. ISBN 80-86324-23-0.
- (5) KRUPOVÁ, L., MLÁDEK, R. a kolektiv *IAS v příkladech, 3. díl*, 1. vyd. Praha: Ing. Zdenka Ostrovská, CSc. - VOX, 2003. 320 s. ISBN 80-86324-33-8.
- (6) SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika*, 4. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2007. 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- (7) HULEŠ, J., JEŘÁBEK, A., PODHORSKÝ, J. a ROKOSOVÁ, L. *Novelizovaný zákon o účetnictví s výkladem*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2002. ISBN 80-7263-088-1.
- (8) DELOITTE: *IFRS do kapsy*. www.deloitte.com/cz, Praha, 2006
- (9) *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003*, Překlad mezinárodních standardů účetního výkaznictví, 2003, Praha: HZ Praha spol. s r.o., ISBN 80-238-7854-9.
- (10) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- (11) 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 podnikali účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- (12) České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- (13) <http://www.ALTA.cz/> Společnost ALTA a.s.

- (14) <<http://www.business.center.cz/>> Server Business. Center.
- (15) <<http://www.deloitte.com/>> Společnost Deloitte & Touche.
- (16) <<http://www.mfcr.cz/>> Ministerstvo financí České republiky.

7. SEZNAM GRAFŮ

Leasing – dopad do výkazu zisku a ztrát	75
Leasing – dopad do rozvahy	77
Přehled vlastního kapitálu.....	84
Přehled hospodářského výsledku.....	85

8. SEZNAM TABULEK

Seznam platných standardů v roce 2007.....	16
Seznam interpretací v roce 2007.....	18
Vzor rozvahy podle IAS / IFRS.....	32
Vzor účelové výsledovky podle IAS / IFRS.....	33
Vzor druhové výsledovky podle IAS /IFRS	34
Vzor výkazu o změnách ve vlastním kapitálu podle IAS /IFRS	35
Rozvaha společnosti ALTA a.s. k 31.12.2007 podle ČÚS.....	63
Rozvaha společnosti ALTA a.s. k 31.12.2007 podle IAS / IFRS.....	64
Výkaz zisku a ztráty společnosti ALTA a.s. k 31.12.2007 podle ČÚS v druhovém členění.....	67
Výkaz zisku a ztráty společnosti ALTA a.s. k 31.12.2007 podle IAS / IFRS v účelovém členění.....	68
Úpravy na rozvaze společnosti ALTA a.s. k 31.12.2007	69
Úpravy na výsledovce společnosti ALTA a.s.....	71
Splátkový kalendář k leasingové smlouvě.....	73
Leasingová tabulka dle IAS/IFRS	74
Rekapitulace všech leasingových smluv.....	78
Převod Leasingů z ČÚS na IAS / IFRS	78
Výpočet odložené daně (dopad do výsledovky).....	82
Výpočet odložené daně (dopad do vlastního kapitálu).....	82
Přehled úprav z ČÚS na IAS / IFRS.....	83
Přehled VK a HV podle ČÚS a IAS / IFRS	84

9. POUŽITÉ ZKRATKY

ČÚS	České účetní standardy
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard)
IASB	Rada pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Board)
IASC	Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Committee)
IFAC	Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standard)
IFRIC	Interpretační výbor pro Mezinárodní účetní výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB)
GAAP	Obecně uznávané účetní postupy (Generally Accepted Accounting Principles)
SEC	Komise pro dozor nad cennými papíry a finančními trhy
FASB	Rada pro finanční účetní standardy (Financial Accounting Standards Board, USA)
AICA	Americký svaz účetních (American Institute of Certified Accountants)
EU	Evropská unie
EHP	Evropský hospodářský prostor
EFRAG	Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví (European Financial Reporting Advisory Group)