

**Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

**Komparace účetní závěrky dle českých účetních předpisů
a IFRS**

Eva Kopecká

**Bakalářská práce
2017**

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eva Kopecká**
Osobní číslo: **E15902**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Komparace informací v účetní závěrce podle české legislativní úpravy účetnictví a IFRS**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

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

Cílem práce je vymezit podstatné rozdíly při sestavování účetní závěrky podle české legislativní úpravy účetnictví a IFRS.

Osnova:

- Obecná charakteristika účetní závěrky.
- Komparace účetní závěrky podle českých účetních předpisů a IFRS.
- Vymezení významných rozdílů.
- Účetní závěrka podle českých účetních předpisů a IFRS v reálném podniku.
- Shrnutí zjištěných odlišností v reálném podniku a případná doporučení pro zlepšení vypovídací schopnosti účetních výkazů sledovaného podniku.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **cca 50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

BOKŠOVÁ, J. Účetní výkazy pod lupou. I., Základy účetního výkaznictví. Praha: Linde Praha, 2013. 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.


DUŠEK, J. Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 208 s. ISBN 978-80-247-5417-8.

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS. 5. aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.

KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Vyd. 1. Praha: BOVA POLYGON, 2004. 284 s. ISBN 80-7273-095-9.

MÁČE, M. Účetnictví a finanční řízení. 1. vyd. Praha: Grada, 2013. 551 s. ISBN 978-80-247-4574-9.


Vedoucí bakalářské práce:  **doc. Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **4. září 2016**

Termín odevzdání bakalářské práce: **28. dubna 2017**


doc. Ing. Romana Provažníková, Ph.D.
děkanka

L.S.


doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 4. září 2016

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako Školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47 b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 9/2012, bude práce zveřejněna v Univerzitní knihovně a prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 28. 4. 2017

Eva Kopecká

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala paní doc. Ing. et Ing. Renátě Myškové, Ph.D. vedoucí své bakalářské práce, za její vstřícný přístup, odbornou pomoc a cenné rady, které mi pomohly při zpracování této práce.

Zároveň bych ráda poděkovala své rodině, která se mnou měla trpělivost a podporovala mne při studiu na Univerzitě Pardubice.

ANOTACE

Tato práce se zabývá komparací účetních závěrek sestavených dle českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Práce vychází z platné legislativy roku 2016 a je rozdělena na dvě části. V první části je vymezena obecná charakteristika účetní závěrky, jsou shrnuty základní náležitosti obou účetních systémů a popsány vybrané rozdíly mezi nimi. V druhé části práce je porovnání aplikováno na provedení analýzy některých výkazů účetní závěrky společnosti ŠKODA AUTO a.s.

KLÍČOVÁ SLOVA

Účetní závěrka, účetní výkazy, české účetní standardy, IFRS, komparace

TITLE

Comparison of information in the financial statements according to the Czech accounting legislation and IFRS

ANNOTATION

This thesis deals with comparison of the financial statement drawn up in accordance with Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards. This research is based on valid legislation of 2016 and is divided into two parts. The first part defines general characteristics of financial statements, summarizes essential elements of both accounting systems and describes selected differences between them. The second part applies undertaken comparison to the analysis of certain financial statements of ŠKODA AUTO Inc.

KEYWORDS

Financial reporting, financial statements, Czech Accounting Standards, IFRS, comparison

OBSAH

ÚVOD.....	11
1. OBECNÁ CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	13
1.1. FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE.....	13
1.2. ÚČETNÍ ZÁSADY A PŘEDPOKLADY.....	14
1.3. UZÁVĚRKOVÉ PRÁCE A ÚČETNÍ ZÁVĚRKA.....	15
1.3.1. Účetní uzávěrkové práce	16
1.3.2. Účetní závěrka	16
1.4. UŽIVATELE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	18
2. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ.....	20
2.1. REGULACE V ČR.....	20
2.2. VYMEZENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	23
2.3. PŘÍPRAVNÉ PRÁCE PŘED SESTAVENÍM ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	24
2.4. VÝKAZY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	28
2.4.1. Rozvaha	28
2.4.2. Výkaz zisku a ztráty	32
2.4.3. Příloha k účetní závěrce.....	34
2.4.4. Přehled o peněžních tocích (cash flow).....	35
2.4.5. Přehled o změnách ve vlastním kapitálu	37
2.5. AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY A VÝROČNÍ ZPRÁVA	37
2.6. SCHVÁLENÍ A ZVEŘEJNĚNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	39
3. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE IFRS.....	40
3.1. ÚVOD DO PROBLEMATIKY IFRS	40
3.2. ZÁKLADNÍ VÝCHODISKA IFRS.....	41
3.3. STRUKTURA MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	41
3.4. REGULACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE IFRS	42
3.5. VÝKAZY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	43
3.5.1. Výkaz o finanční situaci ke konci účetního období.....	44
3.5.2. Výkaz o úplném výsledku hospodaření.....	48
3.5.3. Výkaz změn vlastního kapitálu za období.....	50
3.5.4. Výkaz o peněžních tocích.....	51
3.5.5. Komentář k účetním výkazům.....	52
4. VYMEZENÍ PODSTATNÝCH ROZDÍLŮ.....	54
4.1. POROVNÁNÍ ROZVAHY A VÝKAZU O FINANČNÍ POZICI.....	56
4.1.1. Dlouhodobý nehmotný majetek	56
4.1.2. Dlouhodobý hmotný majetek	57
4.1.3. Investice do nemovitosti.....	58
4.1.4. Významné náhradní díly.....	58
4.1.5. Majetek určený k prodeji.....	59
4.1.6. Leasing	59
4.1.7. Rezervy.....	60
4.2. POROVNÁNÍ VÝKAZU ZISKU A ZTRÁT A VÝKAZU O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	60
4.3. POROVNÁNÍ VÝKAZŮ O ZMĚNÁCH VE VLASTNÍM KAPITÁLU.....	61
4.4. POROVNÁNÍ VÝKAZŮ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH	61
4.5. POROVNÁNÍ PŘÍLOHY K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE A KOMENTÁŘE K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE	62
4.6. SHRUTÍ PODSTATNÝCH ROZDÍLŮ A JEJICH VLIV NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	62
4.7. VZÁJEMNÁ SHODA ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ A IFRS	64
5. KOMPARACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ A IFRS V REÁLNÉM PODNIKU.....	65
5.1. PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	65
5.2. ANALÝZA VYBRANÝCH VÝKAZŮ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	67
5.3. ÚČETNÍ VÝKAZY DLE IFRS	68

5.4.	ÚČETNÍ VÝKAZY DLE ČÚS	69
5.5.	VLIV IFRS A ČÚS NA ROZVAHU	71
5.5.1.	Dlouhodobý nehmotný majetek	71
5.5.2.	Dlouhodobý hmotný majetek	72
5.5.3.	Časové rozlišení nákladů	74
5.5.4.	Rezerva na opravu hmotného majetku	75
5.6.	VLIV IFRS A ČÚS NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM.....	77
5.7.	VLIV IFRS A ČÚS NA FINANČNÍ ANALÝZU PODNIKU	80
5.8.	ZÁVĚREČNÉ SHRNTÍ.....	81
	ZÁVĚR.....	82
	POUŽITÁ LITERATURA	84
	SEZNAM PŘÍLOH.....	86

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Povinnost sestavení vybraných finančních výkazů	24
Tabulka 2: Schéma výpočtu daně z příjmu a výsledku hospodaření	26
Tabulka 3: Struktura aktiv	29
Tabulka 4: Struktura pasiv	31
Tabulka 5: Výkaz zisku a ztráty, druhové členění	33
Tabulka 6: Výkaz zisku a ztráty, účelové členění	34
Tabulka 7: Povinnost ověření účetní závěrky auditorem	38
Tabulka 8: Vymezení položek rozvahy dle IFRS	46
Tabulka 9: Struktura rozvahy dle standardů IAS/IFRS	47
Tabulka 10: Výkaz o úplném výsledku hospodaření dle IFRS	50
Tabulka 11: Transakce s rozdílným zaúčtováním	63
Tabulka 12: Rozvaha k 31. 12. 2015 dle IFRS	68
Tabulka 13: Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2015 dle IFRS	69
Tabulka 14: Rozvaha k 31. 12. 2015 dle ČÚS	69
Tabulka 15: Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2015 dle ČÚS	70
Tabulka 16: Aktiva, dlouhodobý nehmotný majetek	71
Tabulka 17: Aktiva, dlouhodobý hmotný majetek – pozemky, budovy a zařízení	73
Tabulka 18: Aktiva, komplexní náklady příštích období	75
Tabulka 19: Pasiva, dlouhodobé rezervy	76
Tabulka 20: Pasiva, krátkodobé rezervy	76
Tabulka 21: Vykazovaný zisk před zdaněním dle IFRS a dle ČÚS	77
Tabulka 22: Zobrazení rozdílů ve vykázaném zisku dle IFRS a ČÚS	78
Tabulka 23: Odpisy služebních vozidel za běžná období	79
Tabulka 24: Vybrané finanční ukazatele	80

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Způsoby vedení účetnictví v ČR	13
Obrázek 2: Regulace účetnictví v ČR	14
Obrázek 3: Provázanost finančních výkazů účetní závěrky	18
Obrázek 4: Přehled prováděcích předpisů, vyhlášek Ministerstva financí ČR	21
Obrázek 5: Uzavření účetních knih	28
Obrázek 6: Graf zobrazující dodávky vozidel zákazníkům dle modelů	66
Obrázek 7: Graf zobrazující tržby za prodej vozidel v letech 2011–2015	66

SEZNAM ZKRATEK

ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
D	Strana Dal
EU	Evropská unie
IAS	Mezinárodní účetní standardy (z anglického International Accounting Standards)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (z anglického International Financial and Reporting Standards)
MD	Strana Má dáti
Sb.	Sbírka zákonů
USA	Spojené státy americké (z anglického United States of America)
US GAAP	Americké Všeobecně uznávané účetní principy (z anglického Generally Accepted Accounting Principles)
ZÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

ÚVOD

Finanční systém tržní ekonomiky je v dnešní době postaven na důvěře v účetní údaje, jejichž velmi důležitou částí je nepochybně účetní závěrka. Dá se říci, že je možná tím nejdůležitějším dokumentem, který prezentuje účetní jednotku z hlediska její finanční pozice a z hlediska její výkonnosti. Samotné sestavení a zveřejnění účetní závěrky se proto stává klíčovým procesem, kterým účetní jednotka ukončuje běžné účetní období.

Vypovídací schopnost účetní závěrky má pro širokou plejádu jejích uživatelů zásadní význam, vždyť právě na základě informací obsažených v účetních závěrkových výkazech se přijímají mnohdy závažná rozhodnutí často s dlouhodobými důsledky. Je tedy logické, že uživatelé vyžadují, aby tyto informace byly hodnověrné, objektivní a srozumitelné.

Z toho vyplývá, že forma a zejména obsah účetních výkazů nemohou být ponechány úplně na volbě účetní jednotky, ale že musí být určitým způsobem upraveny. Způsob a rozsah regulace finančního účetnictví je na národních úrovních různý. V některých zemích se regulace zaměřuje pouze na účetní výkazy, v jiných zemích je řízeno i vedení účetnictví. Je však jisté, že v dnešních podmínkách postupující globalizace a internacionalizace kapitálových trhů takovýto rozdílný způsob řízení účetnictví přestává být postačující.

Současný vývoj světové ekonomiky se vyznačuje nejen prouděním stále větších toků zboží a kapitálu přes hranice států, ale i pohybem velkého množství ekonomických informací. Z této skutečnosti vyplývá potřeba zvýšení srovnatelnosti, srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací, které by mělo být dosaženo harmonizací účetnictví, tj. přiblížením obecných účetních zásad a postupů používaných v různých státech světa. Oblast mezinárodní harmonizace účetnictví je v současné době řešena ve třech oblastech. Jsou to Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie a národní účetní standardy USA – US GAAP.

Tato práce se dále zabývá pouze první z nich, neboť **cílem práce je vymežit podstatné rozdíly při sestavování účetní závěrky podle české legislativní úpravy účetnictví a IFRS**, jehož použití pro vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky je v České republice legislativně vymezeno.

Úvodní kapitola práce je věnována obecné charakteristice účetní závěrky. Další, druhá kapitola se zabývá účetní závěrkou podle českých účetních předpisů, definuje předpisy upravující české účetnictví, uvádí rozsah a jednotlivé druhy závěrek, a popisuje jednotlivé účetní výkazy – rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, výkaz o změnách

ve vlastním kapitálu a přílohu účetní závěrky. Ve třetí kapitole jsou interpretovány požadavky kladené na účetní závěrku ze strany IFRS. Je věnována i samotnému popisu těchto účetních standardů, stěžejní odstavce se pak týkají jednotlivých částí účetní závěrky.

Následující stěžejní kapitola je zaměřena na vymezení podstatných rozdílů v účetní závěrce sestavené podle českých účetních předpisů a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Jsou porovnány jednotlivé výkazy účetní závěrky s důrazem na některé klíčové oblasti účetnictví.

Poslední kapitola se zabývá analýzou nejdůležitějších rozdílů vybraných výkazů účetní závěrky podle českých účetních předpisů a podle IFRS v konkrétním reálném podniku.

1. OBECNÁ CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

1.1. Finanční účetnictví v České republice

Vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky, klíčového dokumentu celého účetnictví, je vždy určitým způsobem regulováno. Způsob a rozsah regulace finančního účetnictví, který spočívá ve stanovení národních pravidel pro vedení účetnictví v dané zemi a pro poskytování účetních informací externím uživatelům, je v různých zemích odlišný. Proces regulace se nejčastěji uskutečňuje pomocí právní normy, účetních standardů, nebo jejich kombinací [11].

V České republice (dále jen „ČR“) je účetnictví řízeno jak zákonnými normami a vyhláškami, tak stanovenými účetními standardy (dále jen „ČÚS“) a závaznými vzory účetních výkazů. Základním dokumentem pro řízení účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen „ZÚ“). Účetnictví je těsně spojeno s daňovým systémem [1].

V důsledku úsilí o harmonizaci účetního výkaznictví v rámci Evropské unie (dále jen „EU“) nepodléhají některé účetní jednotky v ČR národní regulaci účetnictví, ale využívají možnosti, případně plní povinnost, kterou upravuje ZÚ, a to vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS). Povinnost se vztahuje na ty účetní jednotky, které emitují cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU. Možné způsoby vedení účetnictví v naší zemi schematicky demonstruje obrázek 1 níže [4].

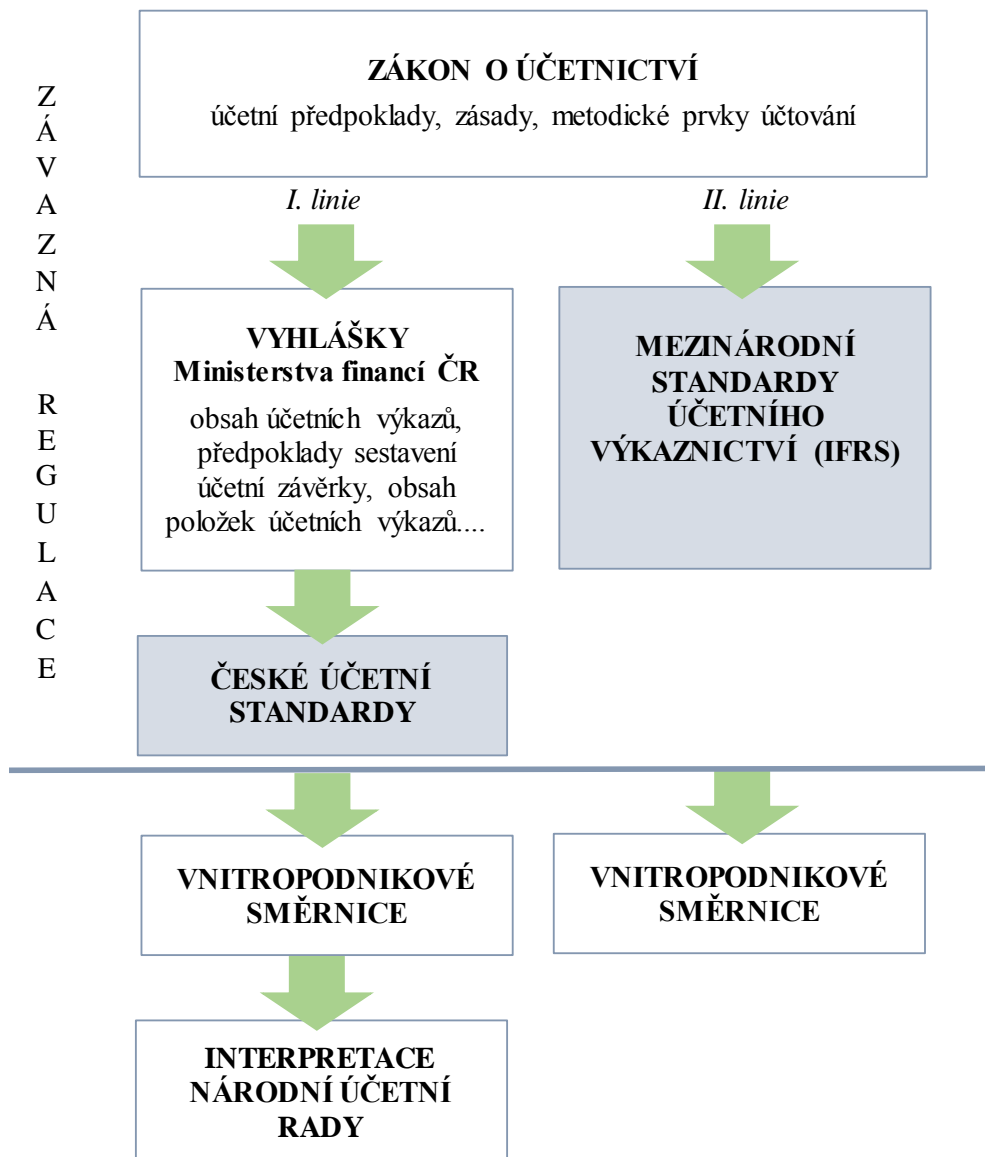
Typ podniku		Jaké "normě" podléhají
Podniky emitující cenné papíry na regulovaných trzích EU	➤	IFRS
Neemitující podniky, jež jsou účetními jednotkami	➤	české účetní předpisy
Podniky, které nejsou účetními jednotkami	➤	daňová evidence (v ČR)

Obrázek 1: Způsoby vedení účetnictví v ČR

Zdroj: upraveno dle [11]

Je nutné ještě podotknout, že stávající regulaci účetnictví nelze chápat jako neměnnou, ale že vzhledem k postupující globalizaci lze v následujících letech očekávat řadu změn [11].

Pro lepší pochopení regulace účetnictví v ČR je tato znázorněna na obrázku 2, jednotlivým částem linií regulace jsou věnovány pasáže dalších kapitol.



Obrázek 2: Regulace účetnictví v ČR

Zdroj: upraveno dle [1]

1.2. Účetní zásady a předpoklady

Účetnictví je definováno jako metodicky ucelený a vnitřně propojený systém poskytující informace o ekonomickém subjektu, o stavu a změnách majetku a závazků, o nákladech a výnosech, o dosaženém výsledku hospodaření či o uchování samotné podstaty subjektu.

Je to uzavřený systém informací o činnosti podniku, ve kterém jsou všechny transakce zaznamenány v hodnotách peněz a základními výstupy jsou účetní výkazy. Souhrn všech účetních výkazů tvoří účetní závěrku, jejíž sestavení je prvořadým cílem účetnictví [1].

„Účetní závěrka by měla být pravdivým a věrným zobrazením finanční pozice, výkonnosti a změn ve finanční pozici podniku [5].“

Cílem účetní závěrky a účetních výkazů je podat finanční informace o podniku, které jsou užitečné pro uživatele účetní závěrky při jejich rozhodování [18]. Posouzením jednotlivých výkazů lze zjistit, zda je podnik v dobré, neutrální či nepříznivé kondici, a proto jsou výkazy účetní závěrky důležitým informačním zdrojem. Aby však mohly plnit informační funkci, kterou od nich uživatelé očekávají, je nutné dodržovat četné účetní předpoklady, principy a zásady. Jedná se o pravidla, která napomohou při rozhodování o tom, co a jakým způsobem v účetnictví zachytit [1].

Mezi tyto zásady patří například **zásada oceňování peněžní jednotkou**, která uvádí, že měrnou jednotkou v účetnictví jsou peněžní jednotky. **Zásada vykazované účetní jednotky** stanoví, že účetní výkazy musí být sestavovány za vymezený ekonomický celek, a **zásada periodicity** předepisuje sestavování účetních výkazů v pravidelných intervalech. Dle **realizačního principu** je výnos uznán v okamžiku jeho realizace. Zásadu poměrování výnosů s jim odpovídajícími náklady řeší **princip přiřazování nákladů výnosům**. **Zásada bilanční kontinuity** pak určuje, že konečné stavy běžného účetního období se rovnají počátečním stavům následujícího účetního období. **Aktuální báze** stanoví, že výsledky transakcí a ostatních událostí jsou uznány v období, kdy se uskutečnily a s nimiž věcně a časově souvisí, bez ohledu na to, zda již proběhl peněžní příjem nebo výdej [1].

1.3. Uzávěrkové práce a účetní závěrka

Zde je vhodné vysvětlit si rozdíl mezi těmito dvěma pojmy finančního výkaznictví, tím je míněna účetní závěrka a účetní uzávěrkové práce, v praxi často nazývané jako účetní uzávěrka. Tyto dva výrazy jsou často významově zaměňovány anebo jsou dokonce spojovány v jeden totožný význam. Jejich význam však zásadně mění pouze jedno písmeno na začátku slova.

Smyslem účetních informací je uspokojování informačních potřeb různých uživatelů. Tyto potřeby se liší, například finanční manažeři v podniku musí mít k dispozici účetní informace průběžně. Takové informace najdou v účetních knihách. V určitých intervalech je však nutné, jak pro manažery podniku, tak pro ostatní uživatele v bezprostředním i vzdálenějším okolí

účetní jednotky, mít k dispozici kumulované informace o činnosti podniku, a to jsou právě informace, které jsou obsahem účetní závěrky [1].

1.3.1. Účetní uzávěrkové práce

Než může účetní jednotka přistoupit k sestavení účetní závěrky, je nutné udělat řádnou přípravu, která spočívá v zaúčtování uzávěrkových operací a následném uzavření účtů. Celý proces se skládá z přípravných prací, mezi něž patří zaúčtování operací, které se nezaznamenávají v průběhu roku, nebo se jejich zaúčtování provádí až na konci celého účetního období. Po kompletním zaúčtování uzávěrkových operací dojde k uzavření účtů hlavní knihy. Konečné stavy rozvahových účtů ukončeného účetního období se v návaznosti na zajištění bilanční kontinuity stanou počátečními stavy rozvahových účtů nového účetního období.

Smyslem účetních uzávěrkových prací je zabezpečení věcné správnosti a úplnosti účetních záznamů tak, aby následná účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz o finanční situaci a výkonnosti podniku za sledované účetní období [1].

1.3.2. Účetní závěrka

Účetní závěrka navazuje přímo na účetní uzávěrkové práce a sestavuje se po uzavření účtů hlavní knihy. Musí splňovat kritéria daná ZÚ, který v § 19 odst. 7 uvádí, že informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti. Přičemž ZÚ rozvádí, že:

- informaci lze považovat za spolehlivou tehdy, když je úplná a včasná, přitom včasnost je posuzována podle toho, zda je informace získána ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její získání, pokud tyto náklady nepřevýší přínosy plynoucí z této informace;
- informaci lze považovat za srovnatelnou za předpokladu nepřetržitého pokračování činnosti účetní jednotky, použití stálých účetních metod a uvedení všech důležitých změn v příloze k účetní závěrce;
- informaci lze považovat za srozumitelnou, pokud umožňuje určit jednoznačně a spolehlivě obsah účetních případů, účetních záznamů a vazbu mezi záznamy;
- informaci lze považovat za významnou, když se předpokládá, že by mohl být ovlivněn úsudek uživatele účetní závěrky, pokud by tato informace nebyla uvedena nebo byla uvedena chybně.

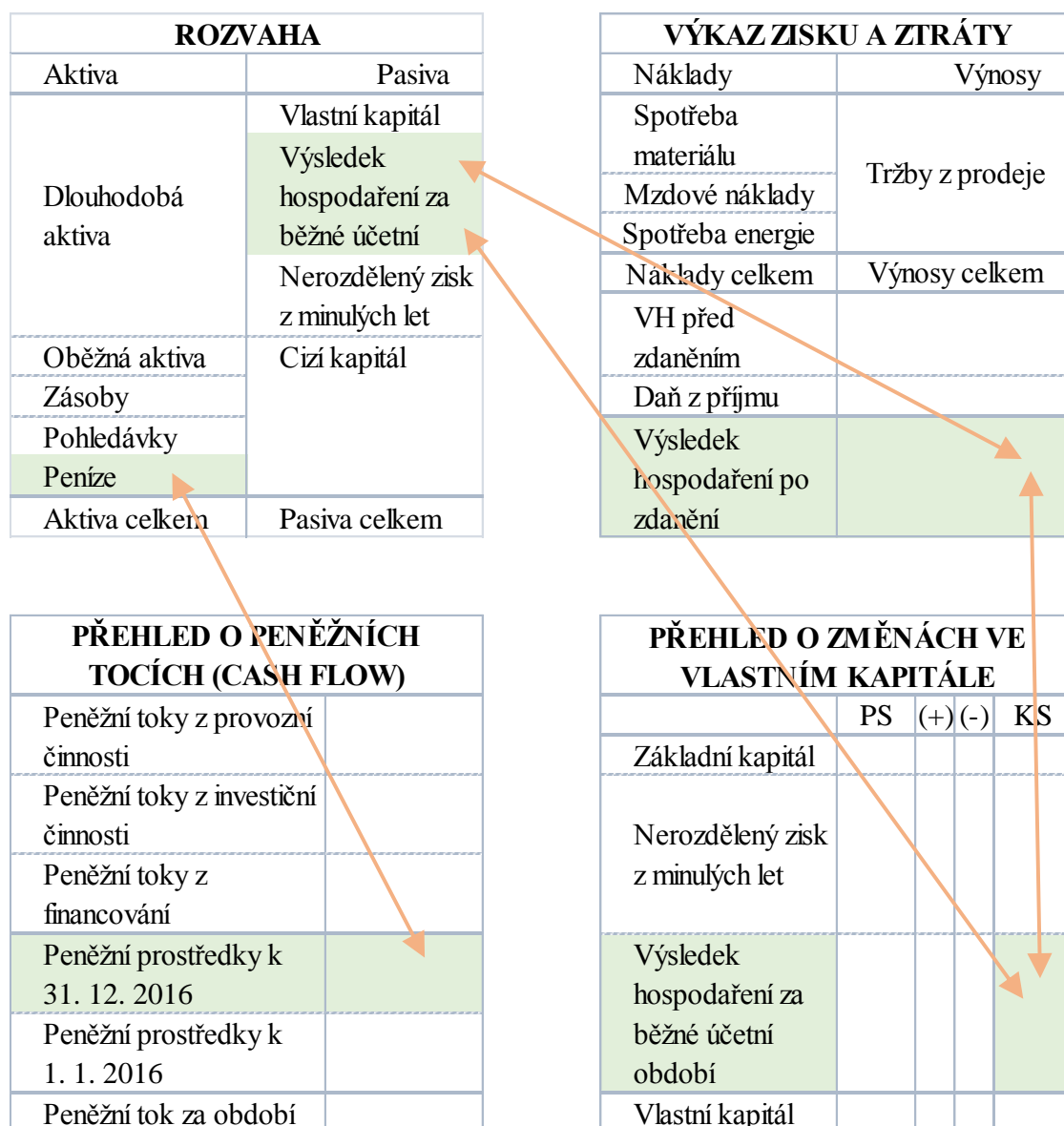
Účetní jednotky mají povinnost sestavení účetní závěrky **k rozvahovému dni**, kterým je den, kdy se uzavírají účetní knihy. Nejčastěji se tak děje k poslednímu dni účetního období, potom se jedná o tzv. **řádnou** účetní závěrku. Existují však i případy, kdy se závěrka sestavuje k jinému dni účetního období z důvodu mimořádné události, například při likvidaci účetní jednotky nebo při vyhlášení konkurzu, potom jde o tzv. závěrku **mimořádnou** [4].

Kromě výše zmíněných druhů účetní závěrky se sestavuje účetní závěrka, při které nedochází k uzavírání účetních knih a inventarizace se provádí jen pro účely vyjádření ocenění, jde o **mezitímní** závěrku [13]. Mezitímní závěrka je okrajově zmíněna v § 19 ZÚ, více je však zpracována v § 11 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, protože se sestavuje při fúzích, rozdělení a převodu jmění na společníka [3].

Na tomto místě je vhodné ještě zmínit další typ účetní závěrky, a to **konsolidovanou** účetní závěrku. Konsolidovaná účetní závěrka podává informace za skupiny kapitálově propojených podniků tvořící ekonomický celek, tzv. konsolidační celek. Principy konsolidované účetní závěrky jsou obsahem sedmé směrnice Rady Evropského společenství [10], ČÚS 20 a rovněž ZÚ, který tento druh účetní závěrky definuje a stanovuje povinnosti jejího sestavení. Tato účetní závěrka neslouží pro stanovení daně z příjmu právnických osob, ale slouží především akcionářům mateřské společnosti (konsolidující účetní jednotky).

ZÚ zároveň předepisuje rozsah vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky, a to buď **v plném**, nebo **ve zjednodušeném rozsahu**. Ve zjednodušeném rozsahu mohou vést účetnictví pouze ty účetní jednotky, které jsou fyzickou osobou a účetní jednotky bez povinnosti ověření účetní závěrky auditorem. Akciové společnosti musí sestavovat účetní závěrku vždy v plném rozsahu [4].

Každá účetní závěrka je tvořena souborem finančních výkazů, který se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách ve vlastním kapitálu a přílohy k účetní závěrce. Názvy účetních výkazů jsou v případě sestavování účetní závěrky v souladu s IFRS oproti české účetní legislativě odlišné, liší se i obsahové náležitosti, o tom však více pojednávají další kapitoly této práce. Za stěžejní finanční výkaz účetní závěrky lze označit rozvahu, se kterou jsou další jednotlivé výkazy mimo přílohy provázány, vycházejí z ní a rozvádějí některé její položky. Provázanost účetních výkazů je znázorněna na obrázku 3.



Obrázek 3: Provázanost finančních výkazů účetní závěrky

Zdroj: upraveno dle [1]

1.4. Uživatelé účetní závěrky

„Význam účetnictví spočívá v podávání spolehlivých informací o ekonomické zdatnosti daného subjektu tak, aby na jejich základě mohl každý informovaný uživatel vyvodit odpovídající závěry a učinit rozhodnutí [6].“

Každý uživatel účetních informací vychází z jiného vztahu k podniku a má jiné informační potřeby, které se snaží uspokojit. Z hlediska vztahu k podniku můžeme rozdělit uživatele na **interní**, kteří jsou součástí vnitřní struktury firmy a **externí**, kteří stojí mimo podnik.

Za interní uživatele lze určitě považovat **vlastníky**, pro něž jsou důležité informace o výši dosaženého zisku, rentabilitě investic, míře rizika spojeného s investicí nebo schopnosti podniku platit dividendy. **Akcionáře** bude zajímat především stabilita a likvidita podniku a disponibilní zisk, budou hledat ujištění, že jejich peníze byly správně uloženy a že podnik je dobře řízen. **Manažeři** potřebují mít k dispozici informace pro krátkodobé i dlouhodobé finanční řízení podniku, které jim umožní správně rozhodnout, jak při získávání finančních zdrojů, tak při alokaci volných peněžních prostředků. Pro **zaměstnance** pak jsou finanční informace důležité z hlediska jistoty zaměstnání a mzdové i sociální perspektivy.

Skupinu stojící mimo podnik, kterou lze označit za externí uživatele, představují hlavně banky a pojišťovny, státní orgány, obchodní partneři, konkurenti, potenciaální investoři a veřejnost. Nejen **banky**, ale i ostatní věřitelé chtějí co nejvíce informací o finančním stavu podniku, aby mohly správně rozhodnout při poskytnutí peněžních prostředků a nastavení úvěrových podmínek. **Státní orgány** užívají finanční informace pro statistiku, pro kontrolu plnění daňových povinností, ale i pro mnohé jiné účely. **Dodavatelé i odběratelé** podle nich mohou odhadnout perspektivu dlouhodobého obchodního vztahu. **Konkurenti** se pak budou zajímat o finanční informace srovnatelné s jejich vlastními hospodářskými výsledky. Zatímco **potenciální investoři** mohou na základě údajů účetní závěrky dojít k rozhodnutí umístit svoje volné peněžní prostředky do daného podniku. A v neposlední řadě **veřejnost**, která se zajímá o finanční situaci podniku z různých důvodů, např. z důvodu potenciálního zaměstnání, investice do rozvoje okolí nebo ochrany prostředí, ve kterém podnik sídlí.

Je třeba zmínit, že uvedený výčet není konečný, nepochybně by bylo možné uvést další potenciaální zájemce o finanční informace, např. analytici, daňoví poradci, účetní znalci, burzovní makléři, novináři a řada dalších [11].

2. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

2.1. Regulace v ČR

V ČR neexistuje uceleně zpracovaná koncepce účetního systému, něco podobného koncepčnímu rámci, který používají Mezinárodní standardy finančního účetnictví (jak je vysvětleno v další části práce). Vedení účetnictví je předmětem několika různých předpisů a ustanovení:

- ZÚ,
- šesti základních **vyhlášek Ministerstva financí ČR** pro šest skupin jednotek, kterými se provádějí některá ustanovení zákona, tyto vyhlášky jsou účinné od 1. ledna 2003 a později byly několikrát novelizovány (viz obrázek 4)
- a několika souborů **ČÚS** vydaných Ministerstvem financí ČR.

Regulace účetnictví je tedy zabezpečena kombinací právních norem a účetních standardů, které tvoří českou účetní legislativu. Mezi předpisy, jež vytváří základní rámec účetnictví, bývají zařazeny i vnitřní účetní směrnice podniku, pokud je má podnik zpracovány.

Stěžejním legislativním předpisem, který upravuje účetnictví je **ZÚ**, který je vypracován v souladu s právem EU. ZÚ obsahuje mimo obecná ustanovení, jako je například definice účetní jednotky, předmětu účetnictví, účetních zásad, i několik dalších částí, které se zabývají rozsahem a způsobem vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínkami předávání účetních záznamů pro potřeby státu [11].

Tato právní norma je rozdělena do sedmi částí upravujících následující oblasti:

- předmět účetnictví,
- rozsah vedení účetnictví,
- účetní závěrku,
- způsob oceňování,
- inventarizaci majetku a závazků,
- úschovu účetních záznamů.

Sestavení účetní závěrky se věnuje třetí část ZÚ v § 18-23. Je zde definováno, jaké výkazy musí účetní závěrka obsahovat, co je rozvahový den, jaké jsou požadavky na ověření účetní závěrky auditorem, kdo vyhotovuje výroční zprávu a jaké jsou její náležitosti a jaké jsou způsoby jejího zveřejnění. V této části zákona jsou také stanoveny podmínky pro použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Od 1. 1. 2016 došlo v ZÚ k mnoha změnám, jejichž cílem byla transpozice směrnice 2013/34/EU do tohoto zákona. Nejdůležitější změny byly následující:

- zavedení kategorizace účetních jednotek (viz příloha A),
- znovuzavedení jednoduchého účetnictví a jeho nová úprava,
- doplnění definice a použití reálné hodnoty,
- účel účetní závěrky,
- doplnění definice rezerv,
- ověřování účetní závěrky auditorem,
- způsob zveřejňování,
- oceňování zásob vlastní výroby,
- povinnost sestavit výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu pro střední a velké účetní jednotky,
- úpravu formulace událostí po rozvahovém dni,
- sestavení závěrky ve zkráceném rozsahu pro malé a mikro účetní jednotky,
- mikro a malé účetní jednotky nemají povinnost zveřejnit výkaz zisku a ztráty [8].

ZÚ se procesu účetní závěrky, včetně jejich náležitostí dotýká jen zčásti, ale další předpisy nároky na účetní závěrku detailněji definují a zpřesňují. Především jsou to již uvedené **prováděcí předpisy ve formě vyhlášek**, které Ministerstvo financí ČR vydává v návaznosti na ZÚ. Vyhlášky jsou vydávány zvlášť pro jednotlivé typy účetních jednotek, jak ukazuje obrázek 4.

Číslo vyhlášky	Typ účetní jednotky
500/2002 Sb.	Podnikatelé účtující v soustavě podvojného účetnictví
501/2002 Sb.	Banky a jiné finanční instituce
502/2002 Sb.	Pojišťovny
503/2002 Sb.	Zdravotní pojišťovny
504/2002 Sb.	Nepodnikatelské jednotky účtující v soustavě podvojného účetnictví
410/2009 Sb.	Vybrané účetní jednotky

Obrázek 4: Přehled prováděcích předpisů, vyhlášek Ministerstva financí ČR

Zdroj: upraveno dle [18]

Vyhlášky vymezují jednotlivé účetní výkazy, účetní metody a jejich použití, stanovují rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, uvádí požadavky na obsah přílohy, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Věnují se rovněž tématu konsolidace [18]. Dále definují směrnou účtovou osnovu a závazné „*vzorové uspořádání a označování položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přehledu o změnách ve vlastním kapitálu*“ [1].“

Tato práce nadále bude vycházet z Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí vyhláška“), pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Na prováděcí vyhlášky navazují ČÚS, které jsou Ministerstvem financí ČR vydávány a zpracovány též pro jednotlivé typy účetních jednotek. ČÚS jsou zmíněny v § 36, odst. 1 ZÚ. Standardy formulují především podrobnější popis účetních metod a postupů účtování, nevěnují se však dále účetní závěrce jako celku, ale pouze se soustředí na některé její segmenty. Například ČÚS 020 se věnuje konsolidaci účetní závěrky, ČÚS 021 popisuje postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci, ČÚS 023 předkládá možný postup při sestavování přehledu o peněžních tocích a ČÚS 024 se zabývá zajištěním srovnatelnosti při vykazování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Další standardy se zabývají převážně účetními postupy a způsoby účtování [14].

Vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy. U ostatních účetních jednotek je možné odchýlení od standardů, ale pouze v případě, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Zdůvodnění odchylky musí ostatní účetní jednotky povinně uvádět v příloze účetní závěrky. Použití ČÚS účetními jednotkami je považováno za uskutečnění účetních metod podle ZÚ a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví [18].

O vydání a změně standardů informuje Ministerstvo financí ČR ve Finančním zpravodaji, který vydává. Pravidla pro vytváření a vydávání standardů může určit prováděcím právním předpisem [18].

Účetní jednotky si vedle legislativních předpisů a ČÚS, kterými se řídí systém účetnictví, mohou vytvářet a pro své potřeby používat **vnitropodnikové směrnice**. Tyto dokumenty sestavuje každý podnik podle svých individuálních potřeb. Jejich obsahem může být vymezení zvolené metody oceňování nebo odpisování, a to v případech, kdy ZÚ umožňuje výběr varianty. Zakotvení tohoto výběru ve vnitropodnikové směrnici je pak pro účetní jednotku závazné [1].

Účetnictví ovlivňují kromě výše uvedených i další významné předpisy jako je například zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zákon č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a jiné.

2.2. Vymezení účetní závěrky

Vymezení účetní závěrky je definováno ustanovením § 18 ZÚ, kde je uvedeno, že účetní závěrka je nedílným celkem a musí být povinně tvořena z následujících dokumentů:

- **rozvahy** (bilance),
- **výkazu zisku a ztrát**,
- **přílohy**, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v účetní závěrce.

Pokud ZÚ stanoví účetní jednotce povinnost, je součástí účetní závěrky také:

- **přehled o peněžních tocích a**
- **přehled o změnách vlastního kapitálu.**

Účetní výkazy, které jsou obsahem účetní závěrky, se sestavují v peněžních jednotkách české měny, přičemž jednotlivé položky se vykazují v celých tisících nebo milionech Kč (v případě, že je hodnota aktiv účetní jednotky vyšší než 10 mld. Kč). Účetní výkazy lze sestavit v plném nebo zkráceném rozsahu podle toho, zda má účetní jednotka povinnost ověření účetní závěrky auditorem [18].

Samotná účetní závěrka musí povinně obsahovat následující náležitosti:

- obchodní firmu nebo název a sídlo (nebo jméno, bydliště a sídlo, pokud se liší od bydliště),
- identifikační číslo osoby (pokud je přiděleno),
- informaci o zápisu do veřejného rejstříku uváděnou na obchodních listinách,
- právní formu účetní jednotky,
- případnou informaci o tom, že účetní jednotka je v likvidaci,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena,
- rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje,
- okamžik sestavení účetní závěrky [4].

Účetní závěrka, jak již bylo výše uvedeno, se vždy neskládá ze všech vyjmenovaných finančních výkazů. Některé účetní jednotky nemají povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Povinnost sestavení těchto výkazů zobrazuje tabulka 1 [8].

Tabulka 1: Povinnost sestavení vybraných finančních výkazů

	PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH		PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU	
	ano	ne	ano	ne
Obchodní společnosti vyjma mikro a malých účetních jednotek				
Akciová společnost	▲		▲	
Společnost s ručením omezeným	▲		▲	
Komanditní společnost	▲		▲	
Veřejná obchodní společnost	▲		▲	
Evropská společnost	▲		▲	
Evropské hospodářské a zájmové sdružení	▲		▲	
Subjekty veřejného zájmu				
Účetní jednotky účtující podle IAS/IFRS	▲		▲	
Banky		▲		▲
Spořitelny		▲		▲
Úvěrová družstva		▲		▲
Pojišťovna nebo zajišťovna		▲		▲
Penzijní společnosti		▲		▲
Zdravotní pojišťovny	▲		▲	
Mikro a malé účetní jednotky				
Mikro účetní jednotky		▲		▲
Malé účetní jednotky		▲		▲
Vybrané účetní jednotky				
Pokud mají aktiva > než 40 mil. Kč a roční úhrn čistého obrátu > než 80 mil. Kč	▲		▲	

Zdroj: upraveno dle [8]

2.3. Přípravné práce před sestavením účetní závěrky

Přípravné práce se v praxi nazývají účetní uzávěrkou a dají se označit jako stěžejní, protože jakékoliv chybné zaúčtování nebo opomenutí zaúčtování některé účetní operace výrazně zkreslí výslednou účetní závěrku a poškodí její vypovídací schopnost.

Přípravné práce před sestavením účetní závěrky probíhají ve dvou etapách, jednak **v etapě přípravných prací** a pak **v etapě uzavírání účetních knih**. Tyto obsahují:

- etapa přípravných prací,
 - inventarizace,
 - zaúčtování účetních operací na konci období,
- etapa uzavírání účetních knih,
 - stanovení výsledku hospodaření před zdaněním,
 - výpočet základu daně z příjmů a zaúčtování daně,
 - uzavření účtů

Inventarizace patří mezi metodické prvky účetního systému a je první fází přípravy účetní závěrky. Povinnost inventarizovat majetek a závazky je pro účetní jednotky zakotvena v § 6 ZÚ. Jejím smyslem je zjištění skutečných stavů majetku a závazků, a porovnání těchto stavů se stavy evidovanými v účetnictví. První a stěžejní částí inventarizace je inventura, při které se zjišťuje, oceňuje a písemně zaznamenává stav majetku a závazků. Skutečné stavy se kontrolují fyzickou nebo dokladovou inventurou, přičemž fyzická inventura se provádí tam, kde je možné předmět inventury spočítat, změřit nebo zvážit. U závazků a u majetku nelze vizuálně zjistit jeho existenci, tudíž se provádí dokladová inventura. Druhá část inventarizace spočívá v porovnání skutečně zjištěného stavu majetku a závazků se stavem v účetnictví. Výsledkem tohoto porovnání je vyčíslení inventarizačních rozdílů. V případě, že je skutečný stav majetku nebo závazků vyšší než stav evidovaný v účetnictví, jedná se o přebytek, v opačné situaci jde o manko nebo schodek (u peněžních hotovostí a cenin). V následné části inventarizace je provedena korekce účetního stavu, tak aby odpovídal zjištěné skutečnosti. Poslední část inventarizace spočívá v návrzích opatření k omezení inventarizačních rozdílů [1].

Inventarizace majetku a závazků je předmětem § 29 a § 30 ZÚ, problematiku inventarizačních rozdílů řeší i ČÚS 007, který upravuje účtování o inventarizačních rozdílech a účtování ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, a ČÚS 015 stanoví postupy účtování o zásobách.

Dále účetní jednotka ke konci účetního období provádí účtování **uzávěrkových operací**. Tyto operace představují:

- opravy účtování chybných účetních zápisů,
- odpisy dlouhodobého majetku, příp. účtování jeho vyřazení,
- tvorbu a čerpání rezervy,
- tvorbu a čerpání opravných položek,

- účtování dohadných položek,
- účtování časového rozlišení,
- účtování závěrečných oprav u zásob,
- účtování kurzových rozdílů,
- přecenění cenných papírů a podílů.

Vzhledem k tomu, že do účetnictví musí být zahrnuta veškerá předvídatelná rizika a ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou účetní jednotce známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, je provedená inventarizace podkladem pro výše uvedené uzávěrkové operace [18].

Další etapou přípravy účetní závěrky je **etapa uzavírání účetních knih**. Stěžejními činnostmi je stanovení výsledku hospodaření před zdaněním a výpočet daně z příjmů právnických osob. Z hlediska daně z příjmů je účetní jednotka jak poplatníkem daně, tedy vzniká jí povinnost odvést daň do státního rozpočtu, ale také plátcem daně, kterou musí uhradit. Výpočet daňového základu a splatné daně z příjmů se provádí úpravou výsledku hospodaření před zdaněním, a to mimo systém účetnictví. Tento výpočet je pro názornost ilustrován v tabulce 2.

Tabulka 2: Schéma výpočtu daně z příjmu a výsledku hospodaření

ÚČETNICTVÍ	DANĚ
Výnosy	
(-) Náklady	
(=) Výsledek hospodaření	Výsledek hospodaření před zdaněním
	(+) Daňově neuznatelné náklady
	(-) Výnosy nezahrnované do základu daně (např. podíly na zisku zdaněné srážkovou daní)
	(=) Základ daně
	(-) Odpočitatelné položky (např. daňová ztráta minulých let, dary)
	(=) Základ snížený o odpočitatelné položky
	(=) Základ daně zaokrouhlený na tisíce Kč dolů
	(*) Sazba daně z příjmů
	(=) Daň z příjmů splatná
	(-) Slevy na dani (např. investiční pobídky, na zaměstnance se zdravotním postižením)
(-) Splatná daň z běžné činnosti	(=) Daň z příjmů splatná po slevách
(=) Čistý výsledek hospodaření	(-) Zálohy na daň z příjmů
(-/+) Odložená daň z běžné činnosti	(=) Nedoplatek/přeplatek na daní z příjmu
(=) Disponibilní výsledek hospodaření	

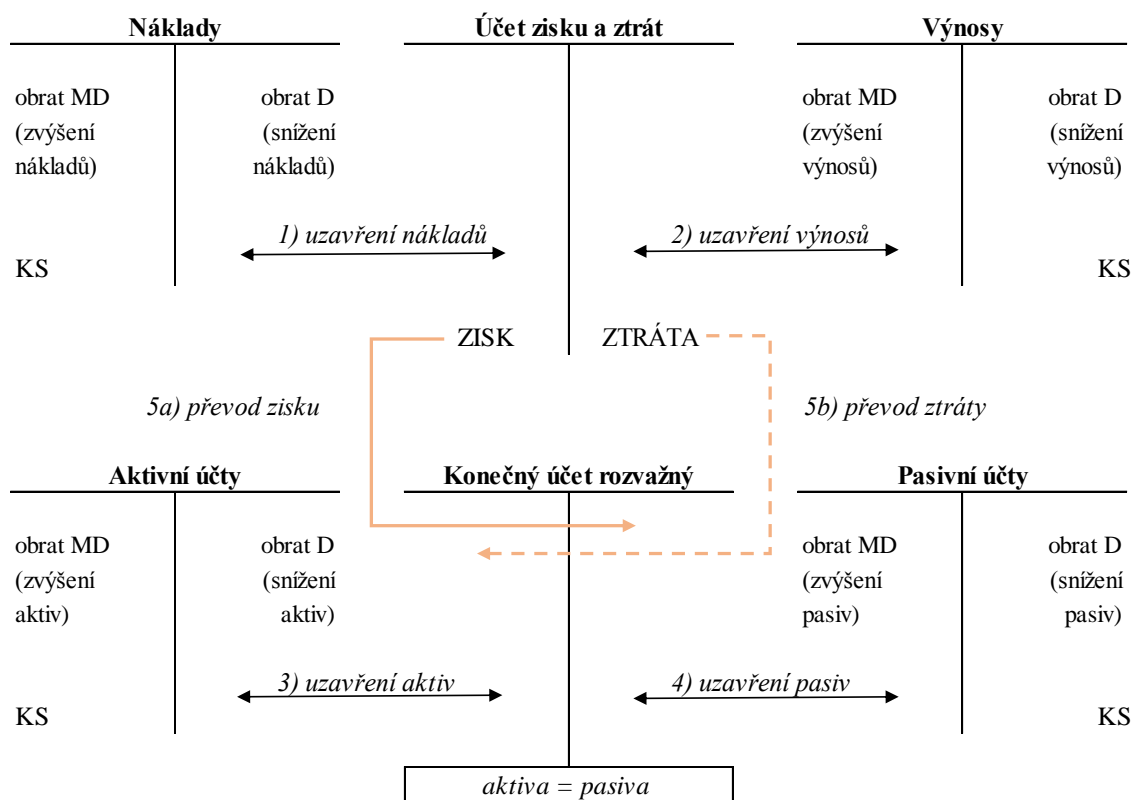
Výsledná daň z příjmu je účtována na stranu Dal (dále jen „D“) na nákladovém účtu 591- Daň z příjmu z běžné činnosti splatná a na stranu Má dáti (dále jen „MD“) na účtu 341 – Daň z příjmu.

Položka splatné daně je účetní jednotkou zaznamenána na vrub nákladů a současně jako závazek vůči státu. Disponibilní výsledek hospodaření, tedy zisk nebo ztráta, je v následujícím období evidován na účtu výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení a o jeho použití rozhodují majitelé podniku [1].

Mimo splatné daně je v účetnictví evidována také **odložená daň** z běžné činnosti. Daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou majetku. Může mít formu buď odloženého daňového závazku (např. pokud je účetní hodnota dlouhodobého majetku vyšší než hodnota tohoto majetku pro daňové účely) nebo odložené daňové pohledávky (např. pokud je účetní hodnota pohledávek, která je snižena o opravné položky nižší, než daňová hodnota těchto pohledávek). Účtování o odloženém daňovém závazku se provádí vždy, účtování o odložené daňové pohledávce se provádí s ohledem na zásadu opatrnosti pouze při vysoké pravděpodobnosti uplatnění daňové úspory v budoucích letech. Odložená daň neovlivňuje skutečné placení daně z příjmu, ale má vliv pouze na výsledek hospodaření účetní jednotky.

Poslední etapou, **uzavřením účetních knih**, jsou zakončeny přípravné práce před sestavením samotné účetní závěrky. Uzavírání účetních knih, ale i následné otevírání je předmětem ČÚS 002, který předepisuje základní postupy. Uzavírání účtů je prováděno vždy na konci účetního období a zahrnuje několik kroků. Nejprve jsou zjištěny obraty stran MD a D jednotlivých syntetických účtů, dále jsou zjištěny konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů a konečné stavy nákladů a výnosů. Poté se provede zaúčtování na účet zisku a ztrát, na vrub účtu jsou převedeny nákladové účty a v jeho prospěch pak výnosové účty, konečný zůstatek účtu pak generuje zisk nebo ztrátu, tedy výsledek hospodaření.

Posledním krokem přípravných prací této etapy je převod zůstatků rozvahových účtů a účtu zisku a ztrát na **konečný účet rozvahový** [18]. Pro lepší srozumitelnost je postup znázorněn na obrázku 5.



Obrázek 5: Uzavření účetních knih

Zdroj: upraveno dle [18]

2.4. Výkazy účetní závěrky

2.4.1. Rozvaha

Rozvaha neboli bilance je jedním ze základních finančních výkazů, který poskytuje přehled o stavu a struktuře majetku a o zdrojích jeho krytí, a to k určitému časovému okamžiku (rozvahovému dni). Obsah, forma a rozsah rozvahy je určen prováděcí vyhláškou, kde je konkrétně citováno: „v rozvaze jsou uspořádány a označeny položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv [2].“

Samotné uspořádání a označování položek rozvahy je pak definováno v příloze č. 1 výše zmíněné vyhlášky, kde je předepsáno označení kombinací písmen, římských číslic, arabských číslic a názvem položky (viz příloha C).

Česká účetní legislativa, představovaná ZÚ, rozeznává tři typy rozvahy podle okamžiku, ke kterému je účetní jednotka sestavuje. Při založení podniku se sestavuje **zahajovací rozvaha**. Na počátku účetního období je sestavena **počáteční rozvaha**, k okamžiku ukončení účetního období pak **konečná rozvaha**. Konečná rozvaha se sestavuje rovněž při ukončení činnosti

účetní jednotky nebo při mimořádných událostech, které její sestavení vyžadují. Rozvahu lze sestavit v **plném** nebo **zkráceném** rozsahu podle kategorie účetní jednotky (viz příloha B). Položky vykazované v rozvaze se člení na aktiva a pasiva. Zatímco aktiva představují majetek účetní jednotky jako celek zahrnující používané hospodářské a peněžní prostředky, pasiva představují kapitál, který zobrazuje součet všech dluhů účetní jednotky u vlastníků a věřitelů [13].

Aktiva a pasiva mohou být v rozvaze uspořádána buď v horizontální, nebo vertikální formě. Horizontální forma má podobu dvoustranné tabulky, aktiva jsou řazena vlevo a pasiva vpravo. Při použití vertikální formy jsou položky výkazů uspořádány ve sloupci, nejprve aktiva, poté pasiva. Vždy ale platí, že správně sestavená rozvaha musí dodržovat bilanční princip.

Aktiva za běžné období se v rozvaze uvádí ve třech sloupcích, a to v hodnotě brutto, korekce a hodnotě netto. Hodnota brutto představuje stav aktiv v ocenění podle zákona o účetnictví bez promítnutí korekcí. Korekce vyjadřuje hodnotu opravných položek a oprávek příslušných aktiv. Hodnota netto poté vyčísluje aktiva snížená o korekce. U každé z položek rozvahy na straně aktiv je uvedena také informace o výši této položky za předcházející období v netto hodnotě [18]. Aktiva jsou v rozvaze řazena za sebou podle likvidnosti, tedy podle schopnosti majetkové složky přeměnit se rychle a bez větších ztrát v peněžní prostředky.

Tabulka 3: Struktura aktiv

AKTIVA	
A	Pohledávky za upsaný základní kapitál
B	Dlouhodobý majetek
I	Dlouhodobý hmotný majetek
II	Dlouhodobý nehmotný majetek
III	Dlouhodobý finanční majetek
C	Oběžná aktiva
I	Zásoby
II	Dlouhodobé pohledávky
III	Krátkodobé pohledávky
IV	Krátkodobý finanční majetek
D	I Časové rozlišení

Zdroj: upraveno dle [11]

Aktiva jsou členěna z hlediska času setrvání v účetní jednotce na dlouhodobá (neoběžná, stálá, fixní) aktiva a krátkodobá (oběžná) aktiva.

Dlouhodobá aktiva jsou pořízena za účelem dlouhodobého užívání a pro účetní jednotku mají postupný užitek projevující se v průběhu několika účetních období. Zahrnují hmotný majetek dlouhodobé povahy, nehmotný majetek dlouhodobé povahy a dlouhodobé investice finanční povahy. Mezi hmotný majetek dlouhodobé povahy patří například pozemky, budovy, inventář, strojní a technologická zařízení, dopravní prostředky a ostatní dlouhodobě používaná aktiva, s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou (zpravidla 40 tis. Kč).

Pro hmotná dlouhodobá aktiva až na výjimky platí, že se postupně opotřebovávají a odepisují. Mezi majetek dlouhodobé povahy, který se neodepisuje a nesnižuje svou hodnotu, patří např. pozemky nebo drahé kovy. Do skupiny dlouhodobě nehmotných aktiv patří například výsledky výzkumu, vývoje, patenty, goodwill, autorská či jiná práva atd. U dlouhodobých investic finanční povahy se jedná o aktiva, které účetní jednotka nakupuje za účelem užítu z titulu jejich vlastnictví a nechce je využívat v rámci své podnikatelské činnosti, příkladem mohou být nakoupené akcie, dluhopisy a podíly v jiných společnostech.

Krátkodobá aktiva neboli oběžná aktiva zahrnují zásoby, pohledávky a krátkodobá finanční aktiva. Zásoby představují nejméně likvidní skupinu z krátkodobých aktiv a patří sem materiál, nedokončená výroba, hotové výrobky a zboží, které podnik nakoupí a v nezměněné formě prodá. Pohledávky, na jejichž úhradu má účetní jednotka nárok, patří sem hlavně pohledávky z obchodních vztahů, ale i vůči státu, vůči ostatním institucím, za zaměstnance atd. Krátkodobý finanční majetek tvoří krátkodobé obchodovatelné cenné papíry, ceniny, peněžní prostředky v hotovosti a na bankovních účtech. Struktura aktiv u různých účetních jednotek bude rozdílná, protože je ovlivněna rozsahem výkonů podniku, technickou náročností výroby, ale i cenou jednotlivých složek majetku účetní jednotky [1].

Časové rozlišení neboli přechodná aktiva vyplývají z potřeby vykázat v rozvaze veškerá aktiva, která s vykazovaným obdobím souvisí a která nebyla z určitých důvodů v běžném účetním období zúčtována. Do této položky jsou v rozvaze zahrnuty náklady příštích období a komplexní náklady příštích období. Jedná se o výdaje, které časově souvisí s náklady příštích účetních období. Dále jsou do položky časového rozlišení zařazeny příjmy příštích období, které představují dosud nepřijaté částky, které časově a věcně souvisejí s výnosy běžného účetního období a nejsou účtovány přímo na účtech pohledávek [18].

Pasiva účetní teorie chápe jako zdroje, kterými jsou kryta podniková aktiva. Hodnoty pasiv se v rozvaze uvádí ve dvou sloupcích, v jednom za běžné a v druhém za minulé účetní období.

Tabulka 4: Struktura pasiv

PASIVA	
A	Vlastní kapitál
I	Základní kapitál
II	Kapitálové fondy
III	Fondy ze zisku
IV	Výsledek hospodaření minulých let
V	Výsledek hospodaření účetního období
B	Cizí zdroje
I	Rezervy
II	Dlouhodobé závazky
III	Krátkodobé závazky
IV	Bankovní úvěry a výpomoci
C	I Časové rozlišení

Zdroj: upraveno dle [11]

Pasiva se v základním dělení člení na vlastní kapitál a cizí kapitál.

Mezi hlavní složky vlastního kapitálu patří základní kapitál, který je tvořen peněžitými i nepeněžitými vklady společníků. Jeho tvorba a výše závisí na právní formě podnikání.

Dalšími složkami vlastního kapitálu jsou kapitálové fondy, jejichž zdrojem nejsou nominální hodnoty vkladů do podniku, ani vytvořený zisk. Patří sem například emisní ážio nebo fondy z přecenění. Další položkou pasiv jsou fondy tvořené ze zisku, které účelově slouží např. na úhradu ztráty v budoucích letech (rezervní fond). Tyto fondy jsou tvořeny buď dobrovolně, nebo je jejich tvorba předepsána stanovami společnosti.

Posledními vykazovanými položkami jsou kumulované výsledky neboli kumulované zisky/ztráty, kterých účetní jednotka dosáhla za dobu své existence a ponechala v podniku pro své potřeby.

Cizí zdroje financování zahrnují závazky a rezervy. Závazky představují povinnost podniku v budoucnu poskytnout určité plnění jinému subjektu a ve vztahu k provoznímu cyklu nebo doby splatnosti se člení na dlouhodobé a krátkodobé. Mezi dlouhodobé závazky

se řadí například dlouhodobé bankovní úvěry a dluhopisy, úkolem krátkodobých závazků je financovat běžný provoz v podniku a jedná se o závazky vůči dodavatelům, krátkodobé bankovní úvěry, závazky vůči zaměstnancům apod.

Rezervy reprezentují zadržené částky určené na rizika z podnikatelské činnosti. Jde o závazky, u nichž je nejistá peněžní výše a nejistá doba plnění, které se tvoří za účelem krytí v budoucnu očekávaných výdajů a jejich tvorba snižuje výši zisku daného účetního období. Příkladem rezerv mohou být závazky podniku ze záručních oprav [11].

2.4.2. Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty je nedílnou součástí účetní závěrky a je výkazem, který podává přehled o výsledku hospodaření, o zisku či ztrátě, které účetní jednotka dosáhla za dané účetní období. Není výkazem stanovným jako rozvaha, neboť ta se sestavuje k určitému okamžiku, ale tokovým, protože je sestaven za určité období. Česká legislativa upravuje výkaz zisku a ztráty vyhláškou, která v příloze 2 a 3 uvádí uspořádání a označování položek výkazu. Definici nákladů a výnosů však česká účetní legislativa nestanoví.

Cílem sestavení výkazu zisku a ztráty je zjištění **výsledku hospodaření běžného účetního období**, a to bez ohledu na to, zda vznikly skutečné peněžní příjmy nebo výdaje. Toho je dosaženo, když jsou od výnosů v daném účetním období odečteny veškeré náklady v tomto období vynaložené. Vzhledem k provázanosti účetních výkazů je výsledek hospodaření běžného účetního období vykázán v rozvaze jako položka zahrnutá do vlastního kapitálu na straně pasiv.

Výkaz zisku a ztráty je podobně jako rozvaha sestavován **v plném**, nebo ve **zkráceném** rozsahu (viz příloha B), přičemž sestavení ve zkráceném rozsahu vychází uspořádáním z citovaných příloh vyhlášky s tím, že zahrnuje pouze položky označené římskými číslicemi, písmeny a výpočtové položky [2].

Od roku 2016 je v návaznosti na změny ZÚ ve výkaze zisku a ztráty vykazován výsledek hospodaření pouze za **provozní a finanční** činnost, do té doby byl rozčleněn na tři oblasti: provozní, finanční a mimořádnou činnost.

Za každou oblast je vyčíslen samostatný výsledek hospodaření. Sečtením těchto výsledků hospodaření, tj. za provozní a za finanční činnost, je generována výše výsledku hospodaření za běžnou činnost, která dále slouží pro výpočet výše splatné daně z příjmu právnických osob z běžné činnosti. Samotné sestavení výkazu je možné pomocí druhového nebo účelového členění, jak ve zjednodušené struktuře níže ukazuje tabulka 5 a tabulka 6 [2]. Předloha výkazu

zisku a ztráty v plném rozsahu, jak v druhovém, tak účelovém členění, je součástí přílohy (viz příloha C a D).

Tabulka 5: Výkaz zisku a ztráty, druhové členění

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění	
	Tržby z prodeje výrobků a služeb
(+)	Tržby z prodeje zboží
(-)	Výkonová spotřeba
(+/-)	Změna stavu zásob vlastní činnosti
(-)	Aktivace
(-)	Osobní náklady
(-)	Úpravy hodnot v provozní oblasti
(+)	Ostatní provozní výnosy
(-)	Ostatní provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření
	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
(-)	Náklady vynaložené na prodané podíly
(+)	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
(+)	Výnosové úroky a podobné výnosy
(-)	Úprava hodnot a rezervy ve finanční oblasti
(-)	Nákladové úroky a podobné náklady
(+)	Ostatní finanční výnosy
(-)	Ostatní finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření
**	Výsledek hospodaření před zdaněním
(-)	Daň z příjmů
**	Výsledek hospodaření po zdanění

Zdroj: upraveno dle [18]

Při druhovém členění jsou rozlišovány náklady podle druhu, jako například spotřeba materiálu a energie, mzdové náklady apod. Účelové členění třídí náklady do položek, kterými jsou například odbytové nebo správní náklady. Účetní jednotka pak má možnost zjistit, která oblast podniku pohltí nejvíce prostředků.

Tabulka 6: Výkaz zisku a ztráty, účelové členění

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, účelové členění	
	Tržby z prodeje výrobků a služeb
(+)	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)
*	Hrubý zisk nebo ztráta
(-)	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)
(-)	Správní náklady (včetně úprav hodnot)
(+)	Ostatní provozní výnosy
(-)	Ostatní provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření
	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
(-)	Náklady vynaložené na prodané podíly
(+)	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
(+)	Výnosové úroky a podobné výnosy
(-)	Úprava hodnot a rezervy ve finanční oblasti
(-)	Nákladové úroky a podobné náklady
(+)	Ostatní finanční výnosy
(-)	Ostatní finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření
**	Výsledek hospodaření před zdaněním
(-)	Daň z příjmů
**	Výsledek hospodaření po zdanění

Zdroj: upraveno dle [18]

Vzhledem k tomu, že si každý podnik klade jiné požadavky na vypovídací schopnost výkazu zisku a ztráty, může si účetní jednotka zvolit členění, které jí bude vyhovovat.

Hodnoty položek pro sestavení výkazu zisku a ztráty jsou dány zůstatky výsledkových syntetických účtů za ukončené účetní období. U výkazu je nutné zajistit časovou srovnatelnost údajů, proto se jednotlivé položky uvádějí za běžné a minulé účetní období.

2.4.3. Příloha k účetní závěrce

Příloha představuje nedílnou část účetní závěrky, jejím smyslem je doplnit a vysvětlit informace k jednotlivým položkám účetních výkazů. Rozsah informací obsažených v příloze k účetní závěrce by měl být takový, aby pomohl uživatelům účetních výkazů porozumět a pochopit jednotlivé vykázané položky.

Forma sestavení není legislativně předepsaná, tak jako je tomu u rozvahy či výkazu zisku a ztráty, ale je stanoveno, co musí minimálně obsahovat. Tyto náležitosti jsou určeny v § 39 prováděcí vyhlášky.

Obsahem přílohy musí být obecné informace o účetní jednotce včetně základních údajů, jako je název, sídlo, právní forma, předmět podnikání, popis organizační struktury, počet zaměstnanců, údaje o kapitálových účastech v jiných subjektech apod. Dále musí účetní jednotka uvést údaje související se sestavením účetní závěrky, informace o použitých účetních metodách a použitých zásadních účetních postupech, a to včetně změn v účetních pravidlech, které provedla ve sledovaném účetním období. Pro lepší pochopení účetních výkazů uvádí také detailní informace k jednotlivým položkám. Součástí přílohy jsou rovněž veškeré doplňující informace, které by mohly mít vliv na finanční situaci a výkonnost podniku, jako je například uvedení trvajících soudních sporů nebo poskytnutí záruky vůči třetím osobám. V neposlední řadě účetní jednotka uvádí informace o významných skutečnostech, které nastaly mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky [2].

Příloha k účetní závěrce má pro uživatele účetních výkazů velký význam z hlediska posuzování finanční situace a finanční výkonnosti podniku.

2.4.4. Přehled o peněžních tocích (cash flow)

Přehled o peněžních tocích je finančním výkazem, který zobrazuje historii příjmů a výdajů peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů za sledované účetní období. Jsou v něm sledovány přítoky (peněžní příjmy) a odtoky peněz (peněžní výdaje). Jde o výkaz pro některé účetní jednotky nepovinný, povinně ho sestavují pouze účetní jednotky uvedené v tabulce 1. Tento finanční výkaz je strategický z hlediska posouzení schopnosti účetní jednotky generovat a využívat peněžní prostředky. Podává důležité informace o úrovni finančního řízení podniku a o likviditě, tedy o schopnosti podniku, hradit včas své závazky. Výkaz je propojen s rozvahou, ve které je jeho výsledná hodnota vykazována na straně aktiv v položce peněžní prostředky [11].

Sestavení přehledu o peněžních tocích, jeho uspořádání a obsah je upraven v § 40–43 prováděcí vyhlášky. Základní postupy při sestavování výkazu jsou předmětem ČÚS 023.

Ustanovení § 40 prováděcí vyhlášky se zabývá definicí pojmu peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, přičemž uvádí, že peněžní prostředky jsou peníze v hotovosti včetně cenin a peněžní prostředky na účtech včetně přečerpání běžného účtu. Oproti tomu se peněžními ekvivalenty rozumí krátkodobý likvidní finanční majetek, který je snadno

a pohotově směnitelný za předem známou částku finančních prostředků, za předpokladu, že nenastanou významné změny hodnoty v čase [2].

Přehled o peněžních tocích zobrazuje toky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů odděleně za tři oblasti své činnosti, za **provozní, investiční a finanční činnost**. Provozní činností se rozumí hlavní výdělečná činnost účetní jednotky a položka zahrnuje i ostatní činnosti, které svým charakterem nespádají ani do investiční ani do finanční činnosti. Mezi toky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů z provozní činnosti se řadí například příjmy z prodeje výrobků, zboží nebo z poskytnutí služeb, nebo naopak výdaje na platby mezd zaměstnanců, či na úhradu závazků vůči obchodním partnerům. Cash flow z provozní činnosti podniku je bráno jako klíčové, neboť se jedná o hlavní, opakující se činnost podniku a pokud podnik dokáže z této činnosti generovat peněžní prostředky na úhradu svých závazků, aniž by musel použít dodatečné externí finanční zdroje, existuje předpoklad, že tomu tak bude i v budoucnu [1]. Jak uvádí Bokšová: „*Provozní cash flow by mělo být za standardních okolností podniku kladné* [1].“

Cash flow za investiční činnost zahrnuje peněžní toky týkající se a ovlivňující výši stálých aktiv. Investiční cash flow je obvykle záporné, většinou zobrazuje, v jakých částkách byly uskutečněny výdaje na pořízení nového majetku. Do peněžních toků z finanční činnosti lze zařadit příjmy z emitovaných akcií, výdaje v souvislosti s odkupem vlastních akcií, výplaty dividend apod.

K sestavení přehledu o peněžních tocích je možné použít dvě metody, **přímou** a **nepřímou**. Nepřímou metodu je však možné aplikovat pouze na část výkazu za provozní činnost. Část za investiční i finanční činnost musí být sestavena vždy přímou metodou. Je tomu tak proto, že nepřímá metoda vychází z hospodářského výsledku před zdaněním, a v oblasti investiční a finanční činnosti většinou nenastávají položky, které by měly dopad do hospodářského výsledku. Většinou se v těchto oblastech jedná o peněžní výdaje nebo o peněžní příjmy.

Přímá metoda zachycuje skutečné příjmy a výdaje peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Jejím použitím lze získat informace o hlavních typech a druzích peněžních příjmů a výdajů. Nepřímá metoda, kterou je možné použít pouze pro provozní činnost, jak bylo výše uvedeno, vychází z výsledku hospodaření před zdaněním. Ten je očištěn o nepeněžní operace, tedy operace, které jsou obsahem hospodářského výsledku, ale nejsou peněžním tokem. Typickým příkladem jsou odpisy dlouhodobého majetku. Dá se říci, že výsledek hospodaření je očištěn o příjmy nebo výdaje, které v daném období nebyly výnosem nebo nákladem

a zároveň jde o výnosy nebo náklady, u kterých nedojde k příslušnému peněžnímu příjmu či výdaji. Příkladem příjmu, který není výnosem, je například předem přijaté nájemné. Příčemž například nájemné hrazené dopředu je příkladem výdaje, který není nákladem.

Pro sestavení tohoto výkazu neexistuje závazný formát, tento si účetní jednotka volí dle zvyklostí [1].

2.4.5. Přehled o změnách ve vlastním kapitálu

Obsahem přehledu o změnách ve vlastním kapitálu jsou informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu za období mezi dvěma rozvahovými dny. Vedle údajů za běžné účetní období jsou v něm vždy uvedeny srovnatelné údaje za období minulé [15].

Přehled o změnách ve vlastním kapitálu analyzuje položku vlastního kapitálu, jeho uspořádání a změny vyplývající:

- z transakcí s vlastníky, jako jsou například vklady do vlastního kapitálu nebo výběry formou podílů na zisku,
- z ostatních operací, přičemž příkladem těchto operací mohou být změny z přecenění některých finančních aktiv a závazků, přesuny mezi fondy tvořenými ze zisku nebo prostřednictvím dosaženého výsledku hospodaření [18].

Tento finanční výkaz je shodně jako Přehled o peněžních tocích nepovinným výkazem účetní závěrky, povinně ho sestavují pouze účetní jednotky uvedené v tabulce 1. Uspořádání a obsah výkazu je vymezen § 44 prováděcí vyhlášky. Formát výkazu není určen žádným předpisem, forma sestavení je na rozhodnutí účetní jednotky. V praxi se nejčastěji používá buď sloupcový formát, ve kterém jsou porovnávány počáteční a konečné stavy jednotlivých položek vlastního kapitálu, anebo tabulkové uspořádání, kde jsou ve vodorovné části uvedeny položky vlastního kapitálu a ve svislé části pak stavy k počátku a ke konci účetního období a výčet uskutečněných operací, které měly na tento stav vliv.

Informace o vlastním kapitálu jsou pro uživatele účetní závěrky velmi důležité, protože mohou ukázat významné operace provedené účetní jednotkou, které by jinak zůstaly skryté, vypovídají o vztahu vlastníků k podniku a případně o jejich závěrech s ním i o finanční politice manažerů [18].

2.5. Audit účetní závěrky a výroční zpráva

Některé účetní jednotky mají na povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Cílem auditu účetní závěrky je zabezpečení věrohodnosti účetních informací. Audit účetní závěrky spočívá

v jejím zkoumání nezávislým externím odborníkem – auditorem, který vydává výsledné vyjádření názoru v podobě výroku auditora. Auditora vybírá nejvyšší orgán účetní jednotky způsobem stanoveným v zákoně č. 93/2009 Sb. o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Samotným účelem auditu účetní závěrky není potvrzení správnosti účetnictví ani potvrzení absolutní správnosti účetní závěrky, ale zjištění významných nesprávností, tak, aby ověřená účetní závěrka byla spolehlivým zdrojem informací při rozhodování uživatelů účetních výkazů [18].

Povinnost ověření řádné nebo mimořádné účetní závěrky auditorem je předmětem § 20 ZÚ a výčet účetních jednotek, které povinně podléhají auditu účetní závěrky, je shrnut níže v tabulce 7:

Tabulka 7: Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

ÚČETNÍ JEDNOTKA	PODMÍNKY
velké účetní jednotky	
střední účetní jednotky	
malé účetní jednotky (a.s. a svěřenecké fondy)	za sledované účetní období a za období předcházející dosažení nebo překročení alespoň jedné hodnoty : <ul style="list-style-type: none"> • aktiva 40 000 000 Kč • roční úhrn čistého obrátu 80 000 000 Kč • průměrný počet zaměstnanců za období 50
malé účetní jednotky ostatní (mimo a.s. a svěřeneckých fondů)	za sledované účetní období a za období předcházející dosažení nebo překročení alespoň dvou hodnot : <ul style="list-style-type: none"> • aktiva 40 000 000 Kč • roční úhrn čistého obrátu 80 000 000 Kč • průměrný počet zaměstnanců za období 50
účetní jednotky dle zvláštního právního předpisu	
účetní jednotky	sestavení konsolidované účetní závěrky

Zdroj: upraveno dle [8]

Výjimku z povinnosti ověření účetní závěrky auditorem mají velké účetní jednotky, které nejsou subjekty veřejného zájmu a dále pak účetní jednotky, které jsou v konkursu nebo v reorganizaci [8].

Auditovaná účetní jednotka má zároveň povinnost **vyhotovit výroční zprávu**, která rovněž podléhá ověření auditorem. Cílem této zprávy je podat informace o předpokládaném vývoji

činnosti účetní jednotky, o jejích aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje, o vztahu účetní jednotky k životnímu prostředí, o nabytí vlastních akcií a podílů nebo o pobočkách či částech obchodních závodů v zahraničí. Účetní jednotky používající investiční nástroje pak uvádějí také informace o cílech a metodách řízení rizik, dále o cenových, úvěrových a likvidních rizicích a rizicích v souvislosti s tokem hotovosti. Střední, malé a mikro účetní jednotky neuvádějí ve zprávě určité nefinanční informace [8].

2.6. Schválení a zveřejnění účetní závěrky

Účetní závěrku schvaluje valná hromada nejpozději do 6 měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období.

Po schválení účetní závěrky následuje její zveřejnění. Povinnost zveřejnění řeší § 21 ZÚ. Pro účetní jednotky, které mají povinnost mít auditovanou účetní závěrku a výroční zprávu platí zákonná lhůta pro zveřejnění po ověření a schválení a to do 30 dnů, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky, a to i v případě, že nejsou účetní záznamy schváleny.

Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku v takovém rozsahu, v jakém byla sestavena, v případě auditované účetní závěrky v rozsahu, ve kterém ji ověřil auditor. Zákonná úprava umožňuje malým a mikro účetním jednotkám, které nemají povinnost auditu účetní závěrky, nezveřejňovat výkaz zisku a ztráty. Ke zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy u účetních jednotek zapisovaných do veřejného rejstříku dochází uložením do sbírky listin [18].

3. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE IFRS

3.1. Úvod do problematiky IFRS

Dle § 19a ZÚ jsou obchodní korporace, které emitují investiční cenné papíry přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu, povinny použít k účtování a sestavování účetní závěrky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Světová ekonomika má stále více globální charakter. Společně s globalizací dochází i k politickému sjednocování, které směřuje k velkému rozšiřování EU z hlediska území, ale i z hlediska centralizace pravomocí. Důsledkem tohoto procesu je sílící požadavek na harmonizaci účetnictví, proto aby účetní informace mohly být použity jak pro podnikatelská rozhodnutí, tak i pro poskytování dotací, podpor a grantů v nejrůznějších podobách.

IFRS (International Financial Reporting Standards), neboli v překladu Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen „IFRS“) jsou výsledkem stále trvajících procesu sbližování účetního výkaznictví. Proces konvergence účetních standardů má za cíl sjednotit národní účetní standardy jednotlivých států v nadnárodní přístupy k účetnictví.

Vznik IFRS je datován do roku 1973, kdy byl založen Výbor pro tvorbu účetních standardů (International Accounting Standards Committee, IASC). Tato nezávislá soukromá profesní organizace měla za úkol vytvořit nový systém účetních standardů, který bude akceptován po celém světě. Standardy vydávané tímto výborem jsou dodnes značeny zkratkou IAS.

Na konci roku 1999 byla s cílem zefektivnění činnosti IASC přeměněna tato organizace na Nadaci Výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Committee Foundation, IASCF), která byla financována pomocí příspěvků od účetních firem a finančních institucí.

V roce 2001 začala jako součást této organizace pracovat Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, IASB), která vydala nové účetní standardy označované jako IFRS. Většina dříve vydaných standardů IAS zůstala v platnosti. V následujících letech byl k tomuto orgánu připojen Poradní sbor (Standing Advisory Committee, SAC), jehož úkolem bylo zajistit nadále nezávislost instituce, a Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee, SIC), který zkoumal a posuzoval sporné účetní problémy a sjednocoval jejich řešení [5].

V roce 2010 došlo k přejmenování IASCF na IFRS Foundation a Poradního sboru SAC na IFRS Advisory Council. Výbor SIC byl nahrazen IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee), přejmenovaný na Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS Interpretations Committee) [5].

3.2. Základní východiska IFRS

Konstrukce účetního výkaznictví IFRS/IAS vychází z celé řady předpokladů, z nichž stěžejní je předpoklad trvání podniku a akruální předpoklad (neboli akruální báze).

Kovanicová vysvětluje **předpoklad trvání podniku** takto: „*Finanční (účetní) výkazy se normálně připravují za předpokladu, že podnik nadále existuje a že bude v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti. Dá se tudíž předpokládat, že podnik nemá ani záměr, ani není nucen likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah svých operací; jestliže takový záměr nebo taková nutnost existují, musí být výkazy sestaveny na odlišné bázi a tato báze musí být zveřejněna* [10].“

Při sestavování účetních výkazů se tedy předpokládá, že pokud není důkaz o opaku, tak účetní jednotka bude ve své činnosti pokračovat nadále. Na účetní výkazy to má významný vliv. Neměly by vzbuzovat u externích uživatelů nepřiměřená optimistická očekávání směrem do budoucnosti, a proto by jednotlivé položky měly být vykázány na bázi opatrnosti.

Je nutné si uvědomit, že například rozvaha sice vyjadřuje stav k rozvahovému dni, ale ukazuje i možný budoucí stav, protože aktiva vyjadřují budoucí ekonomický prospěch a závazky pak snížení tohoto prospěchu. Naproti tomu je podstata některých transakcí přímo založena na tom, že podnik bude dále pokračovat ve své činnosti, mezi tyto transakce je možné zařadit tvorbu rezerv, snižování hospodářského výsledku o ztráty očekávané v budoucnosti či časové rozlišení nákladů a výnosů.

Akruální báze je založena na principu, že transakce, které jsou spojeny s příjmem peněz, jsou v účetnictví zaznamenány vždy k okamžiku uskutečnění a vykázány v období, ke kterému se vztahují, bez ohledu na to, kdy je přijata nebo vydána ekvivalentní částka peněz [10].

3.3. Struktura Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Standardy IFRS obsahují úvodní část, která definuje účel IFRS, uvádí stanovy nadace, její řídicí orgány, včetně programů a postupů. Další částí je předmluva, která popisuje předmět

činnosti a základní cíle IFRS Foundation, IASB, Výboru pro interpretace a Poradního výboru IFRS.

Následující část tvoří dokument nazvaný **Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky** (dále jen „Koncepční rámec“), z jehož filozofie vychází jednotlivé účetní standardy [16].

Definuje vymezení uživatelů účetních výkazů, cíle účetní závěrky, vymezuje kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, stanovuje základní účetní zásady a předpoklady, a rovněž způsoby oceňování základních prvků účetních výkazů. Pro správné pochopení a použití jednotlivých standardů je důležité porozumět oblastem definovaným Koncepčním rámcem. Zároveň Koncepční rámec pomáhá v situacích, které nejsou řešeny vydanými standardy, auditorům napomáhá při formování jejich názoru na účetní výkazy sestavené v souladu s IFRS/IAS. V neposlední řadě je podporou pro národní instituce při vytváření národních účetních standardů.

Na Koncepční rámec navazují jednotlivé standardy IFRS a IAS, které řeší konkrétní okruhy účetnictví. Účetní standardy se neustále aktualizují, ruší a vydávají se nové.

Obsahem souboru jsou rovněž interpretace ke standardům SIC a IFRIC, které dávají návod na rozhodování ve sporných otázkách. Další části tvoří významový slovník, historie vývoje IFRS, zdůvodnění závěrů některých standardů a implementační příručka [10].

3.4. Regulace účetní závěrky dle IFRS

Sestavení účetní závěrky je v IFRS upraveno několika standardy, které navazují na Koncepční rámec, jsou to:

- IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Předmětem standardu je definice základních náležitostí účetní závěrky (řádné i mimořádné) a obsahu účetních výkazů s cílem zajištění jejich srovnatelnosti s účetními výkazy za předchozí období a s výkazy jiných podniků [5].

- IAS 7 – Výkaz o peněžních tocích
- IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a řešení chyb

Tento standard určuje kritéria pro výběr a uplatnění účetních pravidel, účtování změn v těchto pravidlech, změn účetních odhadů a pro opravy chyb předchozích období [5].

- IAS 10 – Události po skončení účetního období

Standard předepisuje účetnictví a zveřejnění pro události nastalé po rozvahovém dni, tedy události, které se přihodily mezi rozvahovým dnem a dnem schválení účetních výkazů [5].

V případě konsolidované účetní závěrky se účetní jednotky řídí těmito standardy:

- IFRS 10 – Konsolidovaná účetní závěrka

Cílem tohoto standardu je stanovit zásady vykazování a zpracovávání konsolidovaných účetních závěrek v případech, kdy účetní jednotka ovládá jednu nebo více dalších jednotek [5].

- IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
- IAS 28 – Investice do přidružených podniků
- IAS 31 – Účasti ve společném podnikání
- IFRS 3 – Podnikové kombinace

Na tomto místě je třeba ještě zmínit mezitímní účetní závěrku, která je sestavována za kratší období než období účetní. Mezitímní závěrku může účetní jednotka sestavit buď v plném rozsahu, pak vychází z IAS 1 nebo ve zkráceném rozsahu, kde potom vychází z IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví, který předepisuje minimální obsah mezitímní účetní závěrky [5].

Samotné finanční výkazy účetní závěrky vychází ještě z dalších standardů, které budou zmíněny následujících podkapitolách.

3.5. Výkazy účetní závěrky

Sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS je upraveno několika standardy IFRS, přičemž standard IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky předepisuje obsah účetní závěrky.

Dle vymezení standardu musí účetní závěrka zahrnovat následující výkazy:

- Výkaz o finanční situaci ke konci období (rozvaha);
- Výkaz o úplném výsledku za období (dříve výsledovka);
- Výkaz změn vlastního kapitálu za období;
- Výkaz o peněžních tocích (cash flow) za období;
- Komentář, obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující poznámky;

- Výkaz o finanční situaci k počátku nejzazšího srovnávacího období, pokud účetní jednotka aplikuje účetní pravidla retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky, anebo mění klasifikaci položek účetní závěrky.

Pro sestavení finančních výkazů není předepsaný formát, ale standard IAS 1 určuje minimální rozsah podávaných informací. Finanční výkazy musí mimo jiné vždy obsahovat informace o názvu účetní jednotky, o druhu účetní závěrky, o datu konce účetního období, o měně použité pro zpracování výkazů a o úrovni zaokrouhlení částek [6].

3.5.1. Výkaz o finanční situaci ke konci účetního období

Cílem tohoto finančního výkazu je podat uživatelům účetní závěrky informace o finanční situaci a stabilitě účetní jednotky, o skladbě aktiv a zdrojů jejich krytí. Základními prvky výkazu jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál, jejíž rozpoznání je definováno v Koncepčním rámci IFRS.

Aktivum je charakterizováno jako výsledek minulých skutečností, se kterým má účetní jednotka právo disponovat, což spočívá v právu a schopnosti využívat užitky z aktiva a v jeho kontrole, zda je spolehlivě ocenitelné a s dostatečnou jistotou přinese v budoucnu účetní jednotce ekonomický prospěch.

Závazek je definován jako současná povinnost účetní jednotky, která vznikla na základě minulých skutečností, za předpokladu existence vysoké pravděpodobnosti, že vypořádáním této povinnosti dojde k odlivu aktiv a že tato povinnost je spolehlivě ocenitelná. Závazky mohou vzniknout na základě závazné smlouvy nebo legislativně stanoveného požadavku, mohou však také vzniknout mimosmluvně, například v důsledku obchodních zvyklostí a snahy udržovat dobré obchodní vztahy.

Vlastní kapitál je formulován jako rozdíl aktiv a závazků, jehož výše je závislá na jejich ocenění v rozvaze. Vlastní kapitál je obvykle dále členěn, způsob členění je závislý na způsobu jeho vzniku, na právních nebo jiných omezeních nebo na formě podnikání.

Obecné požadavky na sestavení výkazu o finanční situaci ke konci účetního období jsou především obsahem především standardu IAS 1. Tento standard, ani žádná jiná část IFRS, nestanoví konkrétní formát výkazu ani jeho jednotnou formu. Avšak výkaz musí vždy obsahovat:

- název výkazu,
- identifikaci vykazující účetní jednotky,
- informaci, zda se jedná o konsolidovanou či individuální rozvahu,

- datum sestavení výkazu,
- vykazovací měnu,
- číselný řád uváděných položek.

Standard IAS 1 se zaměřuje především na určení základní klasifikace aktiv a závazků, rozlišením na krátkodobé a dlouhodobé. Aktiva i závazky je možné členit i podle likvidity, pokud tato klasifikace přinese relevantnější informace a bude spolehlivě proveditelná. Krátkodobost a dlouhodobost aktiva a závazků je dle standardu IAS 1 určena buď časovým intervalem dvanácti měsíců, nebo vymezením vztahu k individuální délce provozního cyklu v konkrétní účetní jednotce.

Aktivum je dle standardu IAS 1 definováno jako krátkodobé (oběžné), pokud:

- bude realizováno či drženo k prodeji nebo ke spotřebě v rámci provozního cyklu,
- je primárně určeno k obchodování,
- bude realizováno v průběhu dvanácti měsíců od bilančního dne,
- je peněžním prostředkem nebo peněžním ekvivalentem.

Závazek je dle standardu IAS 1 definován jako krátkodobý, pokud:

- bude uhrazen v průběhu provozního cyklu,
- je primárně určen k obchodování,
- bude uhrazen v průběhu dvanácti měsíců od bilančního dne,
- účetní jednotka nemá právo odložit jeho splatnost na dobu delší než dvanáct měsíců.

Aktiva nebo závazky, které nesplňují výše uvedená kritéria, jsou považovány za dlouhodobé [19].

Povinností účetní jednotky je uvést všechny položky, které mohou být významné pro ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky. IFRS standardem IAS 1 vymezuje položky, které musí účetní jednotka minimálně uvést přímo v rozvaze, přehled zobrazuje tabulka 8. Zároveň standard IAS 1 určuje položky, které účetní jednotka uvede buď ve výkaze o finanční situaci, nebo v komentáři k účetním výkazům.

Veškerá aktiva a závazky se ve výkaze uvádějí nekompensované, pokud není kompenzace povolena nebo přímo vyžádána určitým účetním standardem nebo interpretací [5].

Tabulka 8: Vymezení položek rozvahy dle IFRS

AKTIVA
<ul style="list-style-type: none">➤ Pozemky, budovy a zařízení➤ Investice do nemovitostí➤ Nehmotná aktiva➤ Investice oceňované ekvivalenční metodou➤ Odložené daňové pohledávky➤ Finanční aktiva (nezahrnutá do jiných vyjmenovaných položek)➤ Pohledávky z titulu běžných daní➤ Biologická aktiva➤ Aktiva držena k prodeji➤ Zásoby➤ Obchodní a jiné pohledávky➤ Peníze a peněžní ekvivalenty
PASIVA
<ul style="list-style-type: none">➤ Emitovaný kapitál a rezervní fondy➤ Menšinový podíl➤ Rezervy➤ Odložené daňové závazky➤ Finanční závazky (nezahrnuté v jiných položkách)➤ Závazky z titulu běžných daní➤ Obchodní a jiné závazky➤ Závazky, které jsou součástí celků určených k prodeji

Zdroj: upraveno dle [5]

Na obsah vykázaných položek rozvahy mají specifické požadavky i další účetní standardy. Účetní jednotka pak vykazuje buď ve výkaze o finanční situaci, nebo v komentáři k účetním výkazům podrobnější strukturu aktiv a závazků, který požadují IFRS zabývající se jednotlivými oblastmi, jako například standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení požaduje uvedení určitých tříd dlouhodobých hmotných aktiv, standard IAS 2 – Zásoby vyžaduje uvedení podrobnější klasifikace zásob a standard IAS 41 – Zemědělství požaduje další členění biologických aktiv.

Struktura rozvahy zahrnující položky, jejichž uvedení požadují nebo navrhuje jednotlivé účetní standardy, je uvedena v tabulce 9 níže dle [5].

Tabulka 9: Struktura rozvahy dle standardů IAS/IFRS

AKTIVA	Standard, ve kterém jsou upravena
Dlouhodobá aktiva	
Nehmotná dlouhodobá aktiva	IAS 1
Goodwill	IAS 38
Koncese	
Patenty	
Licence	
Software	
Obchodní známky a podobná práva	
Poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého majetku	
Hmotná dlouhodobá aktiva k užívání v účetní jednotce	IAS 16, IAS 40, IAS 17
Pozemky	
Budovy	
Stroje	
Lodě	
Letadla	
Motorové dopravní prostředky	
Nábytek a příslušenství	
Kancelářské zařízení	
Poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého majetku	
Významné náhradní díly	IAS 2
Dlouhodobá biologická aktiva v rozčlenění na zralá a nezralá	IAS 41
Dlouhodobá finanční aktiva	IAS 27, IAS 28, IAS 31
Podíly na vlastním kapitálu jiných podniků	
Ostatní dlouhodobé cenné papíry	IAS 32, IAS 39
Ostatní dlouhodobé poskytnuté půjčky	
Dlouhodobé pohledávky	
Dlouhodobé nefinanční pohledávky	
Odložená daňová pohledávka	IAS 12
Dlouhodobé pohledávky z časového rozlišení nákladů příštích období	
Majetek držený k prodeji	IFRS 5
Krátkodobá aktiva	IAS 1
Hodnota dlouhodobých výrobních smluv	IAS 11
Zásoby	
Materiál	IAS 2
Nedokončené výrobky	
Zboží	
Krátkodobá biologická aktiva v rozčlenění na zralá a nezralá	IAS 41
Nefinanční pohledávky	
Náklady příštích období	
Zaplacené zálohy	
Ceniny	
Krátkodobá finanční aktiva	IAS 32, IAS 39
Krátkodobé investice držené do splatnosti	
Krátkodobé pohledávky a poskytnuté půjčky	
Krátkodobá realizovatelná finanční aktiva	
Krátkodobá finanční aktiva držená k obchodování	
Peníze v pokladně a na bankovních účtech	

PASIVA	Standard, ve kterém jsou upraveny
Vlastní kapitál	
Základní kapitál	
Rezervní fondy	
Nerozdělené zisky	
Dlouhodobé závazky	
Nefinanční závazky	
Odložený daňový závazek	IAS 12
Dlouhodobé rezervy	IAS 37
Dlouhodobé rezervy tvořené z titulu zaměstnaneckých požitků	IAS 19, IAS 26
Dlouhodobé položky výnosů příštích období	
Finanční závazky	IAS 32, IAS 39
Dlouhodobé přijaté úvěry a půjčky	
Dlouhodobé závazky z titulu emitovaných dluhových cenných papírů	
Krátkodobé závazky	
Nefinanční závazky	
Rezervy krátkodobého charakteru	IAS 37
Závazky vůči státu (splacené daně)	IAS 12
Závazky vůči zaměstnancům	IAS 19
Krátkodobé položky výnosů příštích období	
Závazky vůči vlastníkům z titulu rozdělení zisku	
Finanční závazky	IAS 32, IAS 39
Závazky z obchodního styku	
Krátkodobé přijaté půjčky a úvěry	
Krátkodobá část dlouhodobých půjček a úvěrů	

Zdroj: upraveno dle [5]

3.5.2. Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Výkaz o úplném výsledku hospodaření je účetním výkazem, který informuje o výkonnosti podniku, o současné výši vykázaného zisku a umožňuje uživatelům i odhad budoucích výsledků účetní jednotky.

Prvky tohoto výkazu jsou náklady a výnosy, které jsou na rozdíl od ČÚS klasifikovány v Koncepčním rámci IFRS. „*Náklady jsou definovány jako snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo formou zvýšení závazků nebo úbytkem či snížením hodnoty aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením prostředků vlastníkům* [5].“ Koncepční rámec rozlišuje v rámci této definice náklady vznikající z běžných činností „expenses“ a újmy neboli ztráty „losses“ [5].

„*Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků* [5].“ Stejně tak jako u nákladů, rozlišuje Koncepční rámec dva druhy

výnosů, jednak výnosy z běžných činností „revenues“ a výnosy/přínosy nevyplývající z běžné činnosti „gains“ [5].

Standardu IAS 1 umožňuje účetní jednotce sestavení tohoto finančního výkazu dvěma způsoby. První možností je vykázání veškerých výnosů a nákladů, které ovlivňují v daném účetním období výsledek hospodaření a ostatních změn vlastního kapitálu, které nejsou vyvolány transakcemi s vlastníky do **jednoho výkazu**, tzv. výkazu o úplném výsledku hospodaření.

Druhou možností je sestavení **dvou oddělených výkazů** – jednoho výkazu, který obsahuje prvky výkazu zisku a ztráty, včetně hospodářského výsledku za období, do kterého jsou zahrnuty všechny položky výnosů a nákladů za sledované období, a druhého výkazu, který obsahuje prvky ostatního úplného výsledku za období, přičemž jednotlivé položky výkazu uvádí buď snížené o související daňový dopad, nebo nezdaněné s vykázáním částky daně ze zisku.

Ostatní úplný výsledek hospodaření zahrnuje dle IAS 1 tyto položky výnosů a nákladů [19]:

- změny ve fondu z přecenění
(viz IAS 16 Pozemky a IAS 38 Nehmotná aktiva),
- pojistně-matematické zisky a ztráty z plánů definovaných požitků
(viz IAS 19 Zaměstnanecké požitky),
- zisky a ztráty z převodů účetních závěrek zahraničních subjektů na měnu vykazování
(viz IAS 21 Dopady změn měnových kurzů),
- zisky a ztráty z přecenění realizovatelných finančních aktiv
(viz IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování),
- efektivní část zisků a ztrát ze zajišťovacích nástrojů při zajišťování peněžních toků (viz IAS 39).

Odděleně se pak v ostatním úplném výsledku hospodaření vykazují položky, které mohou mít v budoucnu jako náklad nebo výnos vliv na hospodářský výsledek. U těchto položek pak může dojít k překvalifikaci z ostatního úplného výsledku hospodaření do výsledku hospodaření.

Standard IAS 1 stanovuje účetní jednotce povinnost vykázat vždy položky úplného výsledku hospodaření. Dále ji předepisuje povinnost uvést ve výkazu hospodářský výsledek za období a úplný výsledek za období s rozdělením na část připadající vlastníkům mateřské společnosti a část připadající menšinovému podílu [19].

Výkaz o úplném výsledku hospodaření s ohledem na požadavky na strukturu dle standardu IAS 1 znázorňuje následující tabulka 10:

Tabulka 10: Výkaz o úplném výsledku hospodaření dle IFRS

VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ – STRUKTURA POLOŽEK
Výnosy
Finanční náklady
Podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených společností a společných podniků účtovaných ekvivalenční metodou
Daňové náklady
Hospodářský výsledek z ukončených činností po zdanění
Hospodářský výsledek po zdanění z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovacích činností
➤ Hospodářský výsledek
Jednotlivé položky ostatního úplného výsledku hospodaření
Podíl na ostatním úplném výsledku hospodaření přidružených a společných podniků při použití ekvivalenční metodou
➤ Úplný výsledek hospodaření
Hospodářský výsledek za období
<ul style="list-style-type: none"> • pro vlastníky mateřské společnosti • pro menšinový podíl
Úplný výsledek hospodaření
<ul style="list-style-type: none"> • pro vlastníky mateřské společnosti • pro menšinový podíl

Zdroj: upraveno dle [19]

V praxi je výkaz o úplném výsledku hospodaření sestavován většinou v podrobnější podobě, než požaduje standard IAS 1, protože účetní jednotka v něm zveřejňuje všechny významné položky.

3.5.3. Výkaz změn vlastního kapitálu za období

Cílem tohoto výkazu je poskytnout informace o počátečním a konečném stavu položek vlastního kapitálu, jako i podrobné informace o transakcích, které měly vliv na jeho velikost

a strukturu. Povinnost zveřejnit informace o vlastním kapitálu je v IAS 1 určena požadavkem na sestavení výkazu změn vlastního kapitálu.

Definice vlastního kapitálu je obsahem Koncepčního rámce IFRS, který vlastní kapitál vymezuje jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků.

Konkrétní forma výkazu není stejně jako u ostatních finančních výkazů účetní závěrky předepsána. Výkaz změn o vlastním kapitálu musí dle IAS 1 obsahovat tyto informace:

- celkový úplný výsledek hospodaření za období, přičemž se odděleně uvádí celkové částky připadající vlastníkům mateřské společnosti a menšinovému podílu;
- dopady retrospektivní aplikace nebo přepočtu (dle IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby) a to pro každou položku vlastního kapitálu;
- odsouhlasení účetní hodnoty každé položky vlastního kapitálu na počátku a na konci období a oddělené uvedení změn plynoucích z:
 - hospodářského výsledku,
 - ostatního úplného výsledku hospodaření a
 - transakcí s vlastníky účetní jednotky, s odděleným vykázáním vkladů vlastníků a výplat vlastníků a změn ve vlastnických podílech v dceřiných společnostech, které nevedou ke ztrátě ovládnutí [7].

3.5.4. Výkaz o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích slouží k posouzení schopnosti účetní jednotky vytvářet a využívat peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, jeho účelem je podat informaci o jejich skutečných fyzických příjmech a výdajích v průběhu účetního období. Výkaz je upraven samostatným stejnojmenným účetním standardem IAS 7, který mimo jiné uvádí základní definice pro peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty či peněžní toky.

Peněžní prostředky představují dle stanovení účetního standardu peněžní hotovost a vklady na požádání. **Peněžní ekvivalenty** jsou pak definovány jako krátkodobé investice, které jsou okamžitě směnitelné za předem známou částku peněžních prostředků, u které riziko změny její hodnoty není významné. Jde o investice se splatností tři měsíce a méně od data nabytí, investice do vlastního kapitálu jsou však vyloučeny. Do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů jsou zahrnuty i bankovní kontokorentní účty, splatné na požádání, pokud je účetní jednotka při řízení peněžních prostředků využívá. Charakteristické pro tyto účty je možnost přečerpání peněžních prostředků. **Peněžní toky** pak znamenají přítoky

a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, přičemž jsou z nich vyloučeny pohyby mezi peněžními prostředky a peněžními ekvivalenty.

Ve výkazu peněžních toků jsou stejně jako ve výkaze dle ČUS uspořádány peněžní toky za činnost hlavní (provozní), investiční a financování.

Investiční činnost dle specifikace účetního standardu spočívá v nabytí a pozbytí dlouhodobých aktiv a ostatních investic, které nejsou zahrnuty do peněžních ekvivalentů. Samostatné vykazování investičních peněžních toků je důležité, umožňuje vyjádřit rozsah výdajů vynaložených na prostředky vytvářející budoucí výnosy a peněžní toky. Příklady peněžních toků z investičních činností jsou peněžní výdaje za koupi hmotných, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv, peněžní příjmy z prodeje těchto dlouhodobých aktiv, peněžní výdaje za nabytí nástrojů vlastního kapitálu, peněžní příjmy z prodeje nástrojů vlastního kapitálu, peněžní příjmy a výdaje v souvislosti s půjčkami a úvěry, peněžní příjmy a úhrady za smlouvy futures, forwardové smlouvy, opční smlouvy a jiné [19].

Financování je definováno jako činnosti, které mění rozsah a skladbu vlastního kapitálu a výpůjček účetní jednotky. Sledování peněžních toků v této oblasti umožňuje podniku předvídat budoucí peněžní toky v souvislosti s nároky poskytovatelů kapitálu, jakožto zdrojů financování činnosti podniku. Mezi peněžní toky z financování patří zejména příjmy a výdaje v souvislosti s emisí a zpětným odkupem akcií, příjmy z emise směnec, dluhových cenných papírů, dluhopisů, hypoték a jiných výpůjček, výdaje na splátky půjček nebo leasingu.

Výkaz peněžních toků může být sestaven dvěma metodami. Jde o použití přímé metody nebo nepřímé metody. Volbu metody lze aplikovat pouze na peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti, výkaz peněžních toků za investiční činnost a financování musí být sestaven přímou metodou.

Přímá metoda spočívá v uvedení hlavních tříd hrubých peněžních příjmů a výdajů za jednotlivé oblasti, zatímco nepřímá metoda upravuje čistý zisk nebo ztrátu o transakce nepeněžní povahy. Účetní standard IAS 7 doporučuje účetním jednotkám pro vykazání peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti preferovat použití přímé metody, neboť ta oproti metodě nepřímé generuje informace užitečné pro odhad budoucích peněžních toků [19].

3.5.5. Komentář k účetním výkazům

Účelem komentáře k účetním výkazům je podat doplňující informace k informacím obsaženým ve výkazech účetní závěrky – ve výkazu o finanční pozici, výkazu o úplném výsledku, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích. Požadavky na obsah

komentáře jsou předmětem standardu IAS 1, ale i některých dalších standardů, které rovněž specifikují rozsah informací, uváděných účetní jednotkou v komentáři.

Obvyklá struktura komentáře je tato:

- prohlášení o souladu s IFRS;
- výčet použitých podstatných účetních pravidel (oceňovací báze použité při přípravě účetní závěrky a další pravidla pro správné porozumění účetní závěrce);
- podpůrné informace o položkách uvedených v jednotlivých výkazech;
- jiná zveřejnění, včetně podmíněných závazků, nevykázaných smluvních závazků, cílů a zásad systému řízení rizik [19].

4. VYMEZENÍ PODSTATNÝCH ROZDÍLŮ

Cílem této kapitoly je charakterizovat podstatné rozdíly mezi národní úpravou účetnictví a mezi úpravou v souladu s IFRS. I přes silící snahu o harmonizaci účetnictví, ze které vyplývá postupné odstraňování rozdílů účetních systémů, existuje mezi těmito dvěma systémy účetnictví stále řada podstatných odlišností. Zatímco ČÚS poskytují návod o účetních postupech, IFRS je více koncepční a zaměřuje se hlavně na výkaznictví.

Prvním významná odlišnost mezi těmito systémy spočívá v **regulaci způsobu vedení účetnictví**. Účetnictví vedené dle ČÚS je na rozdíl od účetnictví vedeného dle IFRS legislativně upraveno ZÚ, a je vedeno prvotně za účelem zjištění daní z příjmů. Více tedy slouží pro potřeby státu a institucí, než trhu a investorů.

Dalším velmi podstatným rozdílem je to, že českému účetnictví chybí ekvivalentní dokument podobný **Koncepčnímu rámci**, který využívá IFRS. Zatímco Koncepční rámec obsahuje definici aktiv, závazků, nákladů, výnosů a vlastního kapitálu, v ČÚS toto vymezení chybí. Proto může být výklad těchto pojmů v obou systémech odlišný. Jako příklad odlišně chápaného aktiva mohou být uvedeny zřizovací výdaje, zatímco v českém účetnictví jsou vedeny jako aktiva v IFRS zřizovací výdaje nenaplnují kritéria standardů a jako aktivum vedeny nejsou [6].

Koncepční rámec je významný i v tom, že umožňuje pochopit principy jednotlivých standardů IFRS. Pokud by existoval podobný dokument v české národní úpravě účetnictví, mohl by sloužit pro ujasnění a zajištění konzistentnosti účetních pravidel.

Další odlišnost je možné zjistit také v definovaném **cíli účetní závěrky**. Zatímco IFRS v Koncepčním rámci vymezuje cíl účetní závěrky jako poskytování informací o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky, jež jsou užitečné pro ekonomická rozhodnutí širokého okruhu uživatelů. Přičemž finanční pozice udává, zda je podnik schopen uhradit své závazky, výkonnost podniku lze hodnotit dle jeho ziskovosti a změny finanční pozice ukazují, zda je účetní jednotka schopna vytvářet finanční prostředky a jak jich využívá. Smyslem účetní závěrky dle IFRS je tedy vyhodnotit podnik z hlediska schopnosti jeho budoucího výdělků [16]. Naproti tomu česká účetní legislativa v § 7 ZÚ uvádí, že účetní závěrka musí být sestavena srozumitelně a musí podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která informace využívá činit ekonomická rozhodnutí. Věrné zobrazení je pak dle ZÚ splněno, jestliže obsah účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu a je v souladu s účetními metodami. Poctivé zobrazení je takové, pokud použité účetní metody vedou k zajištění věrnosti.

Zřetelný rozdíl je též v definici **mezitímní účetní závěrky**. Dle české účetní legislativy [4] je účetní závěrkou, kterou účetní jednotky sestavují k jinému okamžiku než k rozvahovému dni, a to ve zvláštních případech. Zvláštním případem může být přeměna společností, kde se účetní závěrka sestavuje pro účely ocenění. IFRS mezitímní závěrku definuje jako „klasickou“ závěrku, která je však sestavovaná za kratší období než jeden rok, buď jako kompletní účetní závěrka nebo závěrka v tzv. zkrácené verzi. Účelem jejího sestavení je pak vysvětlit významné události a změny, ke kterým došlo od data sestavení poslední roční účetní závěrky, a které jsou důležité pro pochopení finanční situace účetní jednotky. Standard IAS 34 navíc stanoví na účetní jednotku požadavek vykazovat v mezitímní závěrce i srovnatelné období [19].

Při porovnání požadavků obou systémů na **obsah účetní závěrky** je patrný další rozdíl. Zatímco pro účetní závěrku sestavenou dle české úpravy je povinný obsah pouze v podobě rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy, účetní závěrka dle IFRS má pevně daný obsah skládající se ze všech výkazů, tj. výkazu o finanční situaci, výkazu o úplném a ostatním výsledku hospodaření, výkazu změn ve vlastním kapitálu, výkazu o peněžních tocích a komentáři k výkazům. Shoda obou systémů je v rozsahu vykazování za běžné a minulé účetní období.

Další rozdíl existuje ve **formátu sestavení účetní závěrky**, resp. jednotlivých finančních výkazů. Standardy IFRS nepředepisují formát výkazů, ani jejich věcnou stránku a položky vykazují v hodnotě netto. Volba způsobu a rozsahu sestavení je zcela na účetní jednotce, ale za předpokladu, že sestavené výkazy budou co nejlépe odrážet jejich finanční výsledky a budou pro uživatele účetních výkazů srozumitelné. Účetní jednotky, které vedou účetnictví dle ČÚS, musí dodržovat předepsané formáty některých výkazů, stanovené prováděcí vyhláškou. Při porovnání formátů výkazů dle obou systémů účetnictví je zřejmé, že výkazy sestavené dle IFRS vypadají jednodušší, vzhledem k tomu, že obsahují pouze hodnoty hlavních kategorií vykazovaných položek. Položky výkazů jsou následně detailně vysvětleny a popsány v Komentáři k účetní závěrce. Orientaci v Komentáři usnadňuje sloupec „poznámky“ v jednotlivých výkazech.

Patrný rozdíl je dále rovněž v oblasti definice **reálné hodnoty „fair value“**. Přestože ČÚS její používání umožňují, její definici neuvádějí. IFRS sice neuvádí vymezení „fair value“ v Koncepčním rámci, ale je definována v jednotlivých standardech, které její použití vyžadují.

4.1. Porovnání rozvahy a výkazu o finanční pozici

IFRS, jak bylo výše obecně uvedeno, nepředepisují závazný formát tohoto výkazu. Aktiva a pasiva, která výkaz obsahuje, mohou být rozdělena na krátkodobé a dlouhodobé, případně může účetní jednotka využít řazení dle likvidity.

Česká národní úprava účetnictví prováděcí vyhláškou předepisuje minimální obsah a formát tohoto výkazu.

Analýzou položek výkazů dle IFRS a dle ČÚS lze nalézt určité odlišnosti, z nichž nejvýraznější jsou v oblasti dlouhodobého majetku a zásob.

4.1.1. Dlouhodobý nehmotný majetek

Klasifikace **dlouhodobého nehmotného majetku** v IFRS vychází z obecného vymezení aktiva daného Koncepčním rámcem. Nehmotné aktivum je dále řešeno ve standardu IAS 38, který uvádí, že nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, které je oddělitelné nebo vzniká ze smluvních nebo jiných právních nároků a zároveň splňuje podmínku jistoty budoucího ekonomického prospěchu z tohoto aktiva [19].

Dlouhodobý nehmotný majetek není v české legislativní úpravě vymezen z hlediska identifikovatelnosti a pravděpodobnosti budoucího ekonomického prospěchu, tak jak je to v IFRS. Jeho výčet je součástí § 6 prováděcí vyhlášky, hranice pořizovací ceny a doby použitelnosti je uvedena v zákoně o daních z příjmů, a ocenění je předmětem ZÚ. Ve srovnání s IFRS věnují české účetní předpisy dlouhodobému nehmotnému majetku malou pozornost.

Mezi rozdílně vykazované položky v oblasti dlouhodobého nehmotného majetku patří například **výzkum a vývoj**. IFRS, přesněji standard IAS 38 vymezuje účtování výdajů na výzkum a vývoj podle definované fáze činnosti. Výdaje ve fázi výzkumu se účtují do nákladů v období, ve kterém vznikly. Účetní jednotka není v této fázi schopna prokázat existenci nehmotného aktiva, ze kterého bude mít v budoucnu prospěch. Jedná se například o činnosti zaměřené na získání nových poznatků, hledání alternativních materiálů apod.

Zatímco výdaje vynaložené ve fázi vývoje musí účetní jednotka pečlivě posoudit z hlediska toho, zda je bude aktivovat jako dlouhodobý nehmotný majetek, nebo zda budou zaúčtovány jako náklad období. Podmínkou pro aktivaci těchto nákladů jako dlouhodobého nehmotného majetku je to, že vývoj musí být technicky proveditelný, účetní jednotka má schopnost a záměr vývoj dokončit, používat ho nebo prodat, má dostatek potřebných zdrojů, je schopna doložit

způsob, jakým bude nehmotné aktivum pravděpodobně vytvářet ekonomický užitek v budoucnosti a dokáže spolehlivě ocenit vynaložené výdaje.

ČÚS téměř vždy zahrnují výdaje na výzkum a vývoj do nákladů období, a jako nehmotný majetek je mohou účetní jednotky vykazovat pouze tehdy, pokud jsou určeny pro další prodej anebo jsou získány od třetích subjektů.

4.1.2. Dlouhodobý hmotný majetek

Definice **dlouhodobého hmotného majetku** v IFRS vychází stejně jako u dlouhodobého nehmotného majetku z obecného vymezení aktiva, přičemž je důležitá ekonomická využitelnost aktiva účetní jednotkou delší než jeden rok. Dlouhodobý hmotný majetek je primárně upraven standardem IAS 16, dále je předmětem standardu IAS 40, IFRS 5 a částečně také IAS 17 (viz tabulka 9).

Česká úprava účetnictví upravuje v ZÚ pouze způsob ocenění. Dlouhodobým hmotným majetkem se dále zabývá §7 prováděcí vyhlášky a zákon o daních z příjmů, který obsahuje výčet majetku s uvedením hranice pořizovací ceny a doby použitelnosti pro jeho zařazení.

V souladu s IFRS se dlouhodobý hmotný majetek, který je vymezen ve standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, oceňuje při prvotním ocenění pořizovacími náklady. Pořizovací náklady zahrnují nákupní cenu majetku sníženou o veškeré slevy, všechny přímo přiřaditelné náklady na přípravu aktiva do provozu (náklady na dopravu, manipulaci, instalaci, montáž, náklady na přípravu místa, na testování, na odměny profesním specialistům) a náklady na výdaje spojené s vyřazením majetku ve výši odhadnutelné rezervy. Součástí pořizovacích nákladů dle IFRS jsou i výpůjční náklady, to jsou úroky a ostatní náklady z finančních výpůjček na pořízení aktiva.

ČÚS vykazuje dlouhodobý hmotný majetek při prvotním ocenění pořizovací cenou, tj. cenou, za kterou byl pořízen, a to včetně nákladů, které s pořízením souvisely a které jsou vymezeny § 47 prováděcí vyhlášky. Výpůjční náklady je možné zahrnout či nezahrnout do ocenění. Na rozdíl od IFRS česká legislativní úprava účetnictví **neupravuje problematiku výdajů spojených s vyřazením majetku.**

V průběhu držení majetku oba účetní systémy uplatňují model historické ceny, snížené o oprávkou a veškeré kumulované ztráty (v případě IFRS) nebo opravné položky (v případě ČÚS). IFRS navíc umožňuje provést ocenění v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě položky majetku po odečtení opravek a veškerých kumulovaných ztrát. ČÚS **přecenění na reálnou hodnotu** nepovoluje.

4.1.3. Investice do nemovitosti

Další odlišností obou systémů je vykazování **investice do nemovitosti**. Dle IFRS, resp. standardu IAS 40 jsou investice do nemovitostí vykazovány odděleně. Jde se o nemovitosti, pozemky, budovy nebo části budov, které účetní jednotka nevyužívá, ale drží je pro pronájem nebo pro kapitálové zhodnocení.

Prvotně jsou tyto nemovitosti oceněny pořizovacími náklady, jejichž součástí jsou i vedlejší náklady související s pořízením nemovitosti. Pro následné ocenění se účetní jednotka rozhoduje ze dvou možných modelů. V úvahu přichází model ocenění reálnou hodnotou „fair value“ nebo model oceňování pořizovacími náklady.

Pokud účetní jednotka vykazuje investice do nemovitostí v reálné hodnotě nevychází při ocenění z budoucích očekávání, ale pouze z aktuálních stavů na trhu. Při oceňování v pořizovací ceně, je vykazována hodnota pořizovacích nákladů snižená o oprávků. Pokud účetní jednotka zvolí jeden model oceňování, pak až na výjimky uvedené v IAS 40 používá tento model u všech investic do nemovitostí [19].

Česká účetní legislativa investice do nemovitosti nedefinuje, zařazuje je a účtuje o nich jako o dlouhodobém hmotném majetku.

4.1.4. Významné náhradní díly

Významným rozdílem v oblasti dlouhodobého hmotného majetku je odlišná **klasifikace náhradních dílů**, které za určitých podmínek mohou být dle IFRS dlouhodobým hmotným majetkem.

Jde o hlavní náhradní díly, které souvisí s určitou položkou pozemků budov a zařízení, nejsou používány pro každodenní spotřebu a předpokládá se, že jejich doba využitelnosti bude delší než jedno účetní období. Tyto náhradní díly jsou klasifikovány jako položka pozemků, budov a zařízení, jsou odepisovány, případně testovány na snížení hodnoty.

Standardem IAS 16 nejsou stanovena žádná hraniční hodnotová kritéria, do kterých mohou být významné náhradní díly klasifikovány jako dlouhodobý majetek. Z tohoto důvodu by měla účetní jednotka mít popsán způsob, ev. stanovení hodnotových kritérií ve vnitropodnikové směrnici. Podnik by měl mít v účetních směrnících popsán způsob, popřípadě stanovení numerických kritérií pro klasifikaci náhradních dílů jako pozemky z hlediska jejich významnosti, budovy a zařízení.

Dle české úpravy účetnictví jsou významné náhradní díly klasifikovány primárně jako oběžný krátkodobý majetek a jsou vedeny v položce zásoby. Zásoby se neodepisují, při vyskladnění se účtují obvykle do nákladů, ale v případě jejich zhodnocení by účetní jednotka měla vytvořit k zásobám opravnou položku.

4.1.5. Majetek určený k prodeji

V rámci dlouhodobého majetku je třeba rovněž zmínit, že IFRS požadují odděleně vykazovat **aktiva, která účetní jednotka chce prodat**, aktivně hledá kupce a je velká pravděpodobnost, že se prodej uskuteční. Tuto oblast řeší standard IFRS 5. U takového majetku se po realizaci prodeje porovnává účetní zůstatková hodnota s čistou prodejní cenou. Pokud je prodejní cena vyšší než zůstatková, účetní jednotka má zisk, je-li nižší, musí podnik promítnout znehodnocení.

Česká úprava účetnictví tuto oblast nijak neřeší a aktiva držená za účelem prodeje účtuje v rámci dlouhodobého majetku.

4.1.6. Leasing

Oblast účtování **leasingu** je další oblastí, ve které jsou zásadní rozdíly mezi českou úpravou účetnictví a IFRS.

Oba dva účetní systémy shodně rozdělují leasing na finanční a operativní. Finančním leasingem se rozumí takový leasing, při němž jsou převedena veškerá podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví předmětu leasingu. Operativní leasing je definován jako jiný leasing než leasing finanční. Rozdílný přístup k účtování leasingu mezi IFRS a ČÚS se týká především finančního leasingu a spočívá hlavně v odlišném pojetí jeho podstaty. Zatímco IFRS se řídí ekonomickou podstatou, ČÚS vychází z právní podstaty vlastnictví předmětu leasingu.

V IFRS je tato oblast leasingu řešena v IAS 17. Předmět leasingu je dle tohoto standardu součástí dlouhodobého majetku nájemce, který tento majetek odepisuje a zároveň leasing vykazuje jako závazek vůči pronajímateli. Pronajímatel vede ve svém účetnictví pohledávku za nájemcem a související výnos.

Na základě české legislativní úpravy účetnictví je předmět leasingu vykazován jako majetek v účetnictví pronajímatele, který ho standardně odepisuje. Přijaté leasingové splátky od nájemce účtuje jako výnos oproti pohledávkám. Nájemce účtuje ve svém účetnictví tyto splátky do nákladů oproti závazkům vůči pronajímateli.

4.1.7. Rezervy

V oblasti rezerv je možné nalézt také některé odlišnosti, z nichž nejvýznamnější je při řešení **rezervy na opravu dlouhodobého majetku**.

IFRS tvoření rezervy na opravu dlouhodobého majetku nepovoluje, neboť tato nesplňuje podmínku pro tvorbu rezervy danou standardem IAS 37, a to, že rezerva je vytvořena na základě současného závazku, který je důsledkem minulé události.

Dle ČÚS je tvorba rezervy na opravu hmotného majetku povolena a pravidla pro její tvorbu, čerpání, popřípadě rozpuštění upravuje zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Dle této legislativy je vykazována společně s některými dalšími rezervami jako rezerva podle zvláštních právních předpisů. Náklady vynaložené na velkou opravu hmotného majetku se na základě vytvořené rezervy promítnou do výkazu zisku a ztráty postupně před uskutečněním opravy, a nedochází tudíž k jednorázovému vychýlení výsledku hospodaření směrem dolů. V IFRS je možné tuto skutečnost řešit využitím komponentního odepisování.

Porovnáním rozvahy dle ČÚS a výkazu o finanční pozici dle IFRS je možné nalézt i další patrné rozdíly, a to například i v oblasti zásob, časového rozlišení nebo goodwillu, ale i mnohé jiné.

4.2. Porovnání výkazu zisku a ztráty a výkazu o úplném výsledku hospodaření

Mezi těmito dvěma výkazy lze nalézt odlišnosti jak ve formátu výkazů, tak v jejich obsahu. IFRS dává možnost účetním jednotkám sestavit jeden kompletní výkaz obsahující výkaz o úplném výsledku hospodaření a informace k ostatnímu úplnému výsledku hospodaření, nebo sestaví dva výkazy – samostatný o výsledku hospodaření a zkrácenou verzi výkazu o ostatním úplném výsledku hospodaření. Formát výkazu IFRS nepředepisuje, pouze určuje minimální obsah údajů v něm uvedených.

Česká úprava účetnictví naopak předepisuje prováděcí vyhláškou závazný formát výkazu i formu sestavení v druhovém nebo účelovém členění. Prováděcí vyhláška obecně preferuje sestavení výkazu v druhovém členění. Pokud účetní jednotka zvolí členění účelové, pak je podle § 39 prováděcí vyhlášky povinna uvést v příloze účetní závěrky alespoň základní položky nákladů v druhovém členění.

Rozdíl můžeme spatřovat i v tom, jak vyplývá z výše uvedeného, že česká účetní úprava zná pouze termín výsledek hospodaření, zatímco v IFRS existuje navíc termín úplný výsledek hospodaření a ostatní úplný výsledek hospodaření.

Rozdílem mezi oběma systémy je to, že IFRS obsahuje **definici nákladů a výnosů** v Koncepčním rámci, zatímco v české účetní legislativě tyto definice chybí.

V oblasti výnosů existují i další odlišnosti mezi oběma systémy, a to například **okamžik, kdy je možné o výnosu účtovat**. IFRS vykazuje výnos v momentě, kdy všechna rizika a užítky přešly na kupujícího a za předpokladu, že částka výnosů je spolehlivě ocenitelná. ČÚS vykazování výnosů téměř neupravuje, zpravidla o nich účtuje k okamžiku uskutečnění účetního případu, kdy však tento okamžik nastává není blíže určeno.

Pro názorný příklad můžeme uvažovat situaci, kdy účetní jednotka prodává zboží, které bude dodáváno na místo určení lodní dopravou. Ve smluvních kupních podmínkách má určeno, že veškerá rizika a užítky přecházejí na odběratele až v okamžiku nalodění zboží. Z hlediska IFRS bude výnos zaúčtován tedy až v momentě nalodění dodávky, zatímco v případě ČÚS bude výnos účetní jednotkou zaúčtován již v okamžiku vyskladnění zboží.

Rozdílná úprava výnosů je i v oblasti jejich **ocenění**. IFRS oceňuje výnosy v reálné hodnotě „fair value“ získané protihodnoty. V účetnictví dle ČÚS jsou výnosy oceňovány nominální hodnotou přijaté či fakturované částky.

Další odlišnosti je možné najít i v oblasti nákladů.

IFRS má oproti české legislativě na tento výkaz detailnější požadavky, a to v podobě samostatného vykazování výsledku hospodaření z ukončovacích činností, zveřejnění ukazatele zisku na akcii a zveřejnění zisku připadající akcionářům mateřské společnosti a menšinovým podílům atd.

4.3. Porovnání výkazů o změnách ve vlastním kapitálu

Sestavení výkazu o změnách ve vlastním kapitálu není dle české účetní úpravy součástí účetní závěrky, povinně ho sestavují pouze některé účetní jednotky uvedené v tabulce 1. Společnosti, které vedou účetnictví a sestavují účetní závěrku v souladu s IFRS musí tento výkaz povinně sestavit.

4.4. Porovnání výkazů o peněžních tocích

Obdobně jako u výkazu o změnách ve vlastním kapitálu není tento výkaz v české úpravě účetnictví povinnou součástí účetní závěrky. Účetní jednotky, které účtují dle IFRS sestavují

tento výkaz vždy povinně. Oba systémy umožňují volbu mezi přímou a nepřímou metodou sestavení výkazu a peněžní toky jsou ve výkazech zobrazeny za provozní, investiční a finanční činnost.

Odlišnost, kterou lze nalézt, je ve vykazování nerealizovaných kurzových rozdílů, které česká účetní úprava považuje za peněžní tok z hlavní činnosti a v IFRS nejsou tyto kurzové rozdíly vůbec považovány za peněžní tok.

4.5. Porovnání přílohy k účetní závěrce a komentáře k účetní závěrce

Příloha, dle české účetní úpravy a komentář dle IFRS slouží k doplnění a objasnění skutečností uvedených v ostatních finančních výkazech. Skladba obou dokumentů je více méně obdobná, je však patrné, že komentář dle IFRS je oproti příloze dle ČÚS obsáhlejší, což je dáno stručnějším obsahem jednotlivých finančních výkazů.

Komentář působí na první pohled přehledněji, a to vzhledem k číselnému uspořádání vysvětlujících informací k jednotlivým položkám účetních výkazů, u kterých je toto číselné označení uvedeno ve zvláštním sloupci.

Rozsah a obsah komentáře je předmětem několika standardů, z nichž je vhodné uvést například IAS 1, IAS 10 nebo IAS 14. Minimální obsah přílohy je určen prováděcí vyhláškou.

Komentář i příloha se shodně věnují obecným informacím o účetní jednotce, její podnikatelské činnosti, organizační struktuře nebo orgánech společnosti. Dále jsou popisovány účetní pravidla, metody a zásady, je uváděna legislativní úprava pro sestavení účetní závěrky, měna uvedenou ve finančních výkazech a časové vymezení účetního období. Komentář navíc obsahuje prohlášení o shodě s IFRS.

Následně se oba dokumenty zabývají detailním vysvětlením významných položek účetní závěrky.

4.6. Shrnutí podstatných rozdílů a jejich vliv na výsledek hospodaření

V závěru je možné v tabulce 11 shrnout nejpodstatnější rozdíly obou systémů účetnictví v návaznosti na transakce s rozdílným účetním zobrazením, které ovlivní konečnou hodnotu vykazovaného výsledku hospodaření.

Tabulka 11: Transakce s rozdílným zaúčtováním

POPIS ÚČETNÍ TRANSAKCE	IFRS	Vliv na VH ¹	ČÚS	Vliv na VH
Náklady na výzkum a vývoj				
Vynaložení nákladů na výzkum	N ²	(-) ³	N	(-)
Vynaložení nákladů na vývoj (splňující podmínky aktivace dle IFRS)	DA ⁴	x ⁵	N	(-)
Odpisy aktivovaných nákladů na vývoj	N	(-)		x
Vynaložení nákladů na vývoj (nesplňující podmínky aktivace dle IFRS)	N	(-)	N	(-)
Dlouhodobý hmotný majetek				
Dlouhodobý hmotný majetek – pořízení	DA	x	DA	x
Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	N	(-)	N	(-)
Budoucí výdaje na likvidaci aktiva	DA	x	N	(-)
Přecenění dlouhodobého aktiva na reálnou hodnotu		(-)		x
Významné náhradní díly				
Významné náhradní díly – naskladnění	DA	x	KA ⁶	x
Významné náhradní díly – odpisy	N	(-)		x
Významné náhradní díly – vyskladnění		x	N ⁷	(-)
Finanční leasing (nájemce)				
Zahrnutí aktiva pořízeného formou finančního leasingu do účetnictví oproti dlouhodobému závazku z pronájmu	DA	x		x
Odpis aktiva	N	(-)		x
Úhrada leasingové splátky	N	(-)	N	(-)
Finanční leasing (pronajímatel)				
Aktivum předané k pronájmu oproti pohledávce z pronájmu		x	DA	x
Odpis aktiva		x	N	(-)

¹ VH – výsledek hospodaření

² N – náklad účetního období

³ (-) – snížení výsledku hospodaření

⁴ DA – dlouhodobá aktiva

⁵ x - bez dopadu na výsledek hospodaření

⁶ KA – krátkodobá aktiva

⁷ Platí v případě, že účetní jednotka dle ČÚS neúčtuje o významném náhradním díle jako o komponentě dlouhodobého hmotného majetku.

Inkaso leasingové splátky	V ⁸	(+) ⁹	V	(+)
Rezerva na opravu hmotného majetku (daňové účinná rezerva)				
Tvorba daňové účinné rezervy		x	N	(-)
Čerpání/ rozpuštění daňové účinné rezervy		x		(+)

Zdroj: vlastní zpracování

Existují i další podstatné rozdíly, které bychom analýzou obou úprav systému účetnictví mohli nalézt, jako je například způsob oceňování, ale jejich podrobný rozbor nespadá pro svoji obsáhlost do rámce této práce.

4.7. Vzájemná shoda českých účetních předpisů a IFRS

Je třeba ještě zmínit, že v některých oblastech se oba systémy již přibližují. Takovým případem je například možnost využití **komponentního odepisování**. Potřeba tohoto typu odpisování vzniká v případě, že se majetek skládá z více částí tzv. komponent, které mají různou dobu životnosti a vzhledem k pořizovací ceně celkového majetku je jejich ocenění významné. V souladu s IFRS komponentní odpisování musejí účetní jednotky použít vždy, v České republice se jedná pouze o volbu.

Dle prováděcí vyhlášky může metodou komponentního odepisování odepisovat účetní jednotka stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Do roku 2010, kdy bylo komponentní odepisování poprvé v ČR umožněno, využívaly účetní jednotky rezervy na opravu hmotného majetku, pro vytváření si „rezerv“ pro budoucí výdaje na opravu právě těch komponent majetku, které mají nižší životnost nežli majetek jako celek. Od roku 2010 je tedy v souladu s českými účetními předpisy komponentní odepisování povoleno používat, což umožňuje účetní jednotce rozložit rovnoměrně nákladové zatížení po dobu životnosti celého majetku složeného z komponent.

Od roku 2016 došlo ke shodě při vykazování výnosu a nákladů, zatímco do té doby určovaly české účetní předpisy rozdělení výkazu zisku a ztráty na provozní, finanční a mimořádnou činnost, IFRS ve standardu IAS 1 vykazovat mimořádný výsledek hospodaření zakazovaly. Po novele ZÚ došlo ke sjednocení, a výkaz zisku a ztráty je dělen pouze na provozní a finanční činnost.

⁸ V – výnos účetního období

⁹ (+) – zvýšení výsledku hospodaření

5. KOMPARACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ A IFRS V REÁLNÉM PODNIKU

5.1. Představení společnosti

Společnost ŠKODA AUTO a.s. (dále „společnost“) se sídlem v Mladé Boleslavi patří k nejvýznamnějším průmyslovým podnikům České republiky. Předmětem její podnikatelské činnosti je vývoj, výroba a prodej osobních vozidel, komponentů, originálních dílů a příslušenství a poskytování servisních služeb.

Společnost je dceřinou společností VOLKSWAGEN FINANCE LUXEMBURG S.A., která je zahrnuta v rámci vrcholové mateřské společnosti a vrcholové ovládající společnosti do konsolidační skupiny VOLKSWAGEN AG („koncern Volkswagen“) se sídlem ve Wolfsburgu, Spolková republika Německo.

Ve společnosti se nekoná valná hromada, její působnost vykonává jediný akcionář, společnost VOLKSWAGEN FINANCE LUXEMBURG S.A. Orgány společnosti jsou představenstvo, dozorčí rada a výbor pro audit.

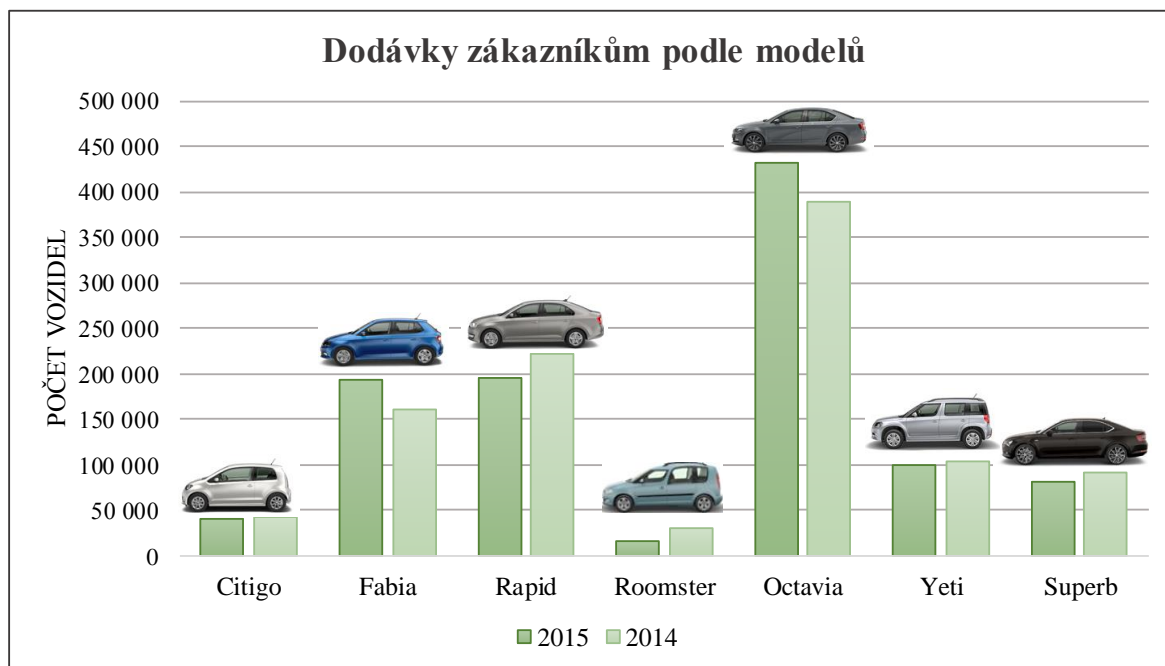
Organizační struktura společnosti se dělí na sedm hlavních oblastí:

- Oblast centrálního řízení
- Technický vývoj
- Výroba a logistika
- Prodej a marketing
- Oblast ekonomie
- Řízení lidských zdrojů
- Nákup

Společnost má výrobní závody v České republice, hlavní výrobní závod sídlí v Mladé Boleslavi, pobočné závody jsou v Kvasinách a ve Vrchlabí. Osobní vozy značky ŠKODA se vyrábí také v Číně, Rusku, Indii, na Slovensku, Ukrajině a v Kazachstánu. Produktové portfolio společnosti tvoří sedm typů osobních vozidel, z nichž většina se vyrábí ve verzi Combi a v několika různých modifikacích.

Rok 2015 byl pro společnost doposud nejúspěšnějším finančním rokem, ve kterém dosáhla rekordních prodejních i finančních výsledků. Celosvětově bylo zákazníkům dodáno

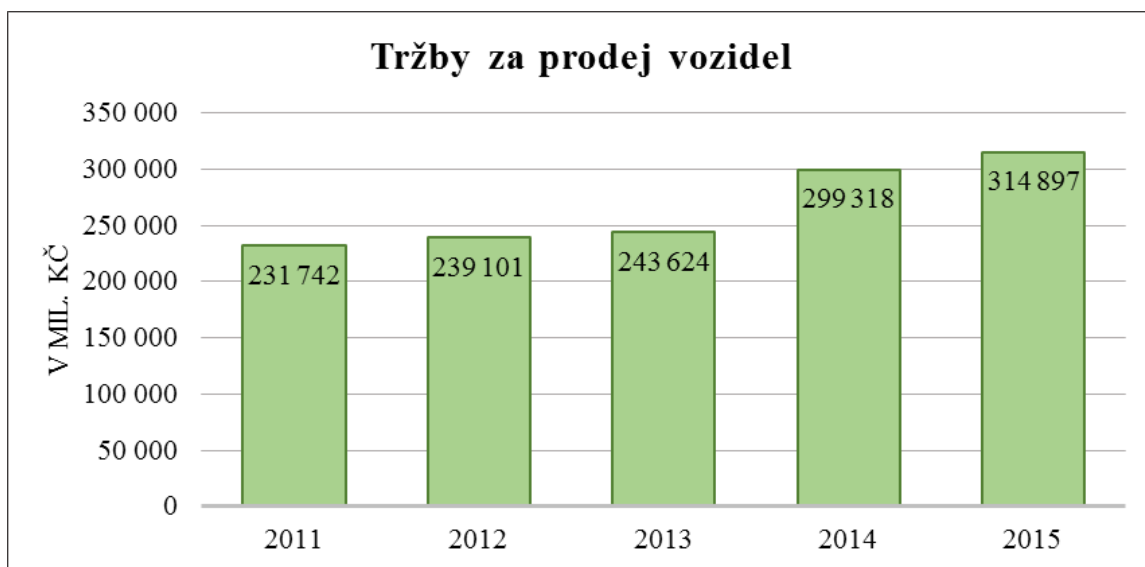
1,06 milionů vozidel značky ŠKODA. Dodávky zákazníkům dle jednotlivých modelů ukazuje obrázek 6.¹⁰



Obrázek 6: Graf zobrazující dodávky vozidel zákazníkům dle modelů

Zdroj: vlastní zpracování dle [17]

Vývoj tržeb v jednotlivých letech znázorňuje obrázek 7.



Obrázek 7: Graf zobrazující tržby za prodej vozidel v letech 2011–2015

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

¹⁰ Výroba vozidla ŠKODA Roomster byla ukončena na jaře 2015. Od roku 2016 přichází do prodeje další typ vozidla nové SUV ŠKODA Kodiaq.

Společnost je ovládanou osobou, která je povinna podrobit se sestavení veřejně dostupné konsolidované účetní závěrky své vrcholové mateřské společnosti VOLKSWAGEN AG. Proto dle § 19a odst. 7 ZÚ na základě rozhodnutí jediného akcionáře společnosti jsou finanční výsledky vykazovány a samostatná účetní závěrka je sestavena v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS.

Společnost zveřejňuje samostatnou auditovanou účetní závěrku, a to na základě využití možnosti osvobození od konsolidace dle IFRS 10 a od použití ekvivalenční metody dle IAS 28 [17].

5.2. Analýza vybraných výkazů účetní závěrky

Společnost vede účetnictví a sestavuje účetní závěrku v souladu s IFRS, zároveň však pro daňové účely vede souběžně účetnictví dle národní legislativy. Tato část práce je zaměřena na analýzu nejdůležitějších rozdílů, vzniklých při použití těchto dvou účetních systémů. Porovnání vychází z údajů, uvedených ve zveřejněné účetní závěrce společnosti dle IFRS sestavené k rozvahovému dni 31. 12. 2015 a dále vychází z interních podkladů poskytnutých společnostmi z účetnictví dle ČÚS.

Vzhledem k tomu, že data z účetních výkazů sestavených dle české právní úpravy účetnictví jsou neveřejná, byla na žádost společnosti pro účely této práce upravena. Přičemž rozdílné hodnoty byly zdůrazněny u položek, které jsou nejdůležitější, a tudíž jsou předmětem následné analýzy rozdílů mezi IFRS a ČÚS.

Analýza bude zaměřena na porovnání dvou nejvýznamnějších účetních výkazů, a to rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Jelikož v obou účetních systémech je užívána odlišná struktura výkazů, navíc výkaz zisku a ztráty společnost v souladu s IFRS sestavuje v účelovém členění, zatímco výkaz dle ČÚS je v druhovém členění, bylo nutné nejprve tyto finanční výkazy upravit do podoby, která by umožnila objektivní porovnání obou metod. Na základě konzultace s metodikem účetnictví společnosti byla proto provedena transformace výkazů sestavených dle ČÚS do formátu užívaného společnostmi pro výkazy sestavené dle IFRS.

Následující podkapitoly obsahují výkazy sestavené dle IFRS, tj. rozvahu (výkaz o finanční pozici) a výkaz zisku a ztráty (tabulka 12 a 13) a dále stejné výkazy sestavené dle ČÚS (tabulka 14 a 15).

5.3. Účetní výkazy dle IFRS

Tabulka 12: Rozvaha k 31. 12. 2015 dle IFRS

AKTIVA (v mil. Kč)	31. 12. 2015	31. 12 2014
Nehmotný majetek	24 813	25 168
Pozemky, budovy a zařízení	65 642	65 916
Podíly v dceřiných společnostech	49	49
Podíly v přidružených společnostech	2 352	2 352
Ostatní dlouhodobé pohledávky a finanční aktiva	11 185	9 047
Odložená daňová pohledávka	3 613	2 607
Dlouhodobá aktiva	107 654	105 139
Zásoby	15 115	12 326
Pohledávky z obchodních vztahů	11 937	11 941
Ostatní krátkodobé pohledávky a finanční aktiva	5 629	4 387
Peníze a peněžní ekvivalenty	62 280	42 878
	94 961	71 532
Aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji	0	198
Krátkodobá aktiva	94 961	71 730
Aktiva celkem	202 615	176 869
PASIVA (v mil. Kč)	31. 12. 2015	31. 12 2014
Základní kapitál	16 709	16 709
Emisní ážio	1 578	1 578
Nerozdělený zisk minulých let	73 147	68 469
Výsledek hospodaření za běžné účetní období	30 816	18 421
Ostatní fondy	-4 768	-5 176
Vlastní kapitál	117 482	100 001
Finanční a ostatní dlouhodobé závazky	5 744	7 898
Dlouhodobé rezervy	13 197	10 509
Dlouhodobé závazky	18 941	18 407
Závazky z obchodních vztahů	38 012	35 741
Finanční a ostatní krátkodobé závazky	10 966	10 280
Závazky ze splatných daní z příjmů	2 375	1 559
Krátkodobé rezervy	14 839	10 881
Krátkodobé závazky	66 192	58 461
Pasiva celkem	202 615	176 869

Zdroj: vlastní zpracování dle [17]

Tabulka 13: Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2015 dle IFRS

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (v mil. Kč)	31. 12. 2015	31. 12 2014
Tržby	314 897	299 318
Náklady na prodané výrobky, zboží a služby	268 184	254 944
Hrubý zisk	46 713	44 374
Odbytové náklady	13 272	13 466
Správní náklady	7 273	6 939
Ostatní provozní výnosy	18 779	5 130
Ostatní provozní náklady	9 793	7 501
Provozní výsledek	35 154	21 598
Finanční výnosy	1 781	2 367
Finanční náklady	2 697	2 616
Finanční výsledek	-916	-249
Zisk před zdaněním	34 238	21 349
Daň z příjmů	3 422	2 928
Zisk po zdanění	30 816	18 421

Zdroj: vlastní zpracování dle [17]

5.4. Účetní výkazy dle ČÚS

Tabulka 14: Rozvaha k 31. 12. 2015 dle ČÚS

AKTIVA (v mil. Kč)	31. 12. 2015	31. 12 2014
Nehmotný majetek	8 806	11 159
Pozemky, budovy a zařízení	66 174	66 614
Podíly v dceřiných společnostech	49	49
Podíly v přidružených společnostech	2 352	2 352
Ostatní dlouhodobé pohledávky a finanční aktiva	11 305	9 147
Odložená daňová pohledávka	3 613	2 607
Dlouhodobá aktiva	92 299	91 928
Zásoby	14 175	11 161
Pohledávky z obchodních vztahů	11 937	11 941
Ostatní krátkodobé pohledávky a finanční aktiva	5 629	4 387
Peníze a peněžní ekvivalenty	62 280	42 878
	94 021	70 367
Aktiva klasifikovaná jako držaná k prodeji	0	198
Krátkodobá aktiva	94 021	70 565
Aktiva celkem	186 320	162 493

PASIVA (v mil. Kč)	31. 12. 2015	31. 12 2014
Základní kapitál	16 709	16 709
Emisní ážio	1 578	1 578
Nerozdělený zisk minulých let	58 556	56 550
Výsledek hospodaření za běžné účetní období	28 882	15 764
Ostatní fondy	-4 768	-5 176
Vlastní kapitál	100 957	85 425
Finanční a ostatní dlouhodobé závazky	5 744	7 898
Dlouhodobé rezervy	13 267	10 569
Dlouhodobé závazky	18 941	18 407
Závazky z obchodních vztahů	38 012	35 741
Finanční a ostatní krátkodobé závazky	10 966	10 280
Závazky ze splatných daní z příjmů	2 375	1 559
Krátkodobé rezervy	14 889	10 921
Krátkodobé závazky	66 422	58 661
Pasiva celkem	186 320	162 493

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů ŠKODA AUTO a.s.

Tabulka 15: Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2015 dle ČÚS

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (v mil. Kč)	31. 12. 2015	31. 12 2014
Tržby	314 897	299 318
Náklady na prodané výrobky, zboží a služby	270 379	257 979
Hrubý zisk	44 518	41 339
Odbytové náklady	13 272	13 526
Správní náklady	7 358	7 049
Ostatní provozní výnosy	18 779	5 130
Ostatní provozní náklady	9 848	7 562
Provozní výsledek	32 779	18 332
Finanční výnosy	1 781	2 367
Finanční náklady	2 697	2 616
Finanční výsledek	-916	-249
Zisk před zdaněním	31 863	18 083
Daň z příjmů	2 971	2 308
Zisk po zdanění	28 892	15 775

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů ŠKODA AUTO a.s.

5.5. Vliv IFRS a ČÚS na rozvahu

Porovnáním rozvahy sestavené dle IFRS (tabulka 9) a rozvahy dle ČÚS (tabulka 11) je možné nalézt několik rozdílů u položek aktiv i pasiv, a to v obou účetních obdobích, jak v roce 2015, tak i v roce 2014. Tyto rozdíly mají v obou obdobích vliv na výši bilanční sumy.

V roce 2015 je bilanční suma, tj. hodnota aktiv i hodnota pasiv, dle IFRS vykazována v hodnotě 202.615 mil. Kč, oproti tomu dle ČÚS pouze v hodnotě 186.320 mil. Kč. Obdobná situace je i v roce 2014, kdy hodnota aktiv i pasiv dle IFRS činí 176.869 mil. Kč, zatímco dle ČÚS je vykazováno pouze 162.493 mil. Kč.

Na straně aktiv lze nalézt nejvýznamnější rozdílné hodnoty v položkách dlouhodobého majetku, zásob a časového rozlišení nákladů. Na straně pasiv pak především u položky vlastního kapitálu a u krátkodobých i dlouhodobých rezerv.

5.5.1. Dlouhodobý nehmotný majetek

Položka dlouhodobého nehmotného majetku v rozvaze dle IFRS se výrazně liší od hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku vykázaného dle ČÚS. Rozdíl vychází z odlišného zařazení majetku do této kategorie, jak ukazuje tabulka 16.

Tabulka 16: Aktiva, dlouhodobý nehmotný majetek

DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK (v mil. Kč)		2015	2014
IFRS	Dlouhodobý nehmotný majetek	24 813	25 168
	Aktivované vývojové náklady vyráběných a vyvíjených produktů	16 000	14 000
	Ostatní nehmotná aktiva	8 813	11 168
ČÚS	Dlouhodobý nehmotný majetek	8 806	11 159
	Ostatní nehmotná aktiva	8 806	11 159

Zdroj: Interní materiály ŠKODA AUTO a.s.

V souladu s IFRS vykazuje společnost v této kategorii především **aktivované vývojové náklady na vývoj ve vlastní režii a pro vlastní potřebu**, které splnily podmínky pro aktivaci a **ostatní nehmotná aktiva**.

Aktivované vývojové náklady, jejichž hodnota v roce 2015 dosáhla 16.000 mil. Kč, souvisejí s projekty modelů vozidel ŠKODA a ostatních výrobků. Společnost tyto náklady uznává jako nehmotný majetek pouze v případě, pokud existuje předpoklad, že konkrétní

projekt bude úspěšný a technicky proveditelný a pokud lze vývojové náklady na projekt spolehlivě vyčíslit. V případě, že nejsou splněny podmínky pro aktivaci jako nehmotného majetku, vývojové náklady jsou společností vykázány do výkazu zisku a ztráty v tom roce, ve kterém byly vynaloženy. Ostatní nehmotná aktiva zahrnují hlavně práva k výrobnímu zařízení, software a softwarové licence.

Dlouhodobý nehmotný majetek eviduje společnost v účetnictví vedeném v souladu s IFRS v pořizovacích nákladech snížených o oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. U způsobilých nehmotných aktiv jsou součástí aktivovaných nákladů také výpůjční náklady. Způsobilá aktiva to jsou taková aktiva, která potřebují období delší než jeden rok na to, aby byla připravená pro zamýšlené použití. Aktivace výpůjčních nákladů je vždy ukončena v okamžiku, kdy je aktivum připravené pro zamýšlené použití nebo k prodeji.

Společnost uplatňuje u nehmotného majetku rovnoměrné odpisy, přičemž sazby stanovuje podle doby životnosti konkrétního majetku. Na konci každého účetního období prověřuje společnost metodu odepisování, předpokládanou dobu životnosti a nehmotný majetek testuje na snížení hodnoty.

V rozvaze sestavené podle ČÚS jsou nehmotná aktiva tvořena pouze položkou ostatních nehmotných aktiv, tak jak je zobrazeno v tabulce 13. ČÚS připouští aktivaci nehmotných výsledků výzkumu vytvořených vlastní činností, ale jen za předpokladu, že budou určeny pro další obchodování. Náklady na vývoj ve vlastní režii a pro vlastní potřebu jsou tudíž v účetnictví dle ČÚS společností vykazovány jako náklady vynaložené v daném účetním období, které jsou zachyceny ve výkazu zisku a ztráty a ovlivňují výsledek hospodaření.

Porovnáním položky ostatních nehmotných aktiv vykázaných dle IFRS a dle ČÚS lze najít rozdíl v hodnotách této položky. Tento rozdíl je pravděpodobně způsoben jednak tím, že IFRS zahrnuje do pořizovací hodnoty majetku i odhad nákladů spojených s jeho vyřazením, jednak i následným odepisováním, které vychází z odlišných základů pro stanovení odpisů.

5.5.2. Dlouhodobý hmotný majetek

V oblasti dlouhodobého hmotného majetku vykazuje společnost v souladu s IFRS především pozemky, budovy a stavby, stroje a zařízení, speciální nářadí, obchodní a provozní vybavení a inventář, významné náhradní díly, poskytnuté zálohy a nedokončené investice.

Stejně jako u dlouhodobého nehmotného majetku je dlouhodobý hmotný majetek vykazován společností v pořizovacích nákladech snížených o oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty majetku. U zamýšlených aktiv zahrnuje pořizovací cena rovněž výpůjční

náklady, přičemž jejich aktivace končí stejně jako u dlouhodobého nehmotného majetku v okamžiku, kdy je dlouhodobý hmotný majetek připraven pro zamýšlené použití nebo je připraven k prodeji.

U dlouhodobých hmotných aktiv, vyjma pozemků, společnost uplatňuje rovnoměrné odpisy, sazby stanoví dle předpokládané doby životnosti aktiva. Na konci každého účetního období dochází k prověřování předpokládané doby životnosti a metody odepisování, aktiva se posuzují z hlediska snížení hodnoty, tak aby účetní hodnota aktiv byla realizovatelná.

Tabulka 17: Aktiva, dlouhodobý hmotný majetek – pozemky, budovy a zařízení

DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK (v mil. Kč)		2015	2014
IFRS	Pozemky, budovy a zařízení	65 642	65 916
	Pozemky, budovy a stavby	22 085	22 611
	Stroje a zařízení	18 873	20 968
	z toho: významné náhradní díly	320	300
	Speciální nářadí, obchodní a provozní vybavení a inventář	15 065	17 397
	z toho: služební vozidla	- <i>(zařazeno v zásobách)</i>	- <i>(zařazeno v zásobách)</i>
	Poskytnuté zálohy a nedokončené investice	9 619	4 940
ČÚS	Pozemky, budovy a zařízení	66 174	66 614
	Pozemky, budovy a stavby	22 069	22 588
	Stroje a zařízení	18 539	20 647
	z toho: významné náhradní díly	- <i>(zařazeno v zásobách)</i>	- <i>(zařazeno v zásobách)</i>
	Speciální nářadí, obchodní a provozní vybavení a inventář	15 952	18 428
	z toho: služební vozidla	900	1 050
	Poskytnuté zálohy a nedokončené investice	9 614	4 951

Zdroj: Interní materiály ŠKODA AUTO a.s.

Z přehledu dlouhodobého hmotného majetku, tak jak je uveden v tabulce 17, je možné vyčíst několik podstatných rozdílů. První z těchto odlišností je způsobená stejně jako u nehmotného majetku vyšší pořizovací ceny, která je v IFRS oproti ČÚS ovlivněna započtenými náklady na očekávané vyřazení majetku, což jsou náklady spojené s likvidací, případně demontáží majetku. Pořizovací cena následně ovlivňuje i vyšší odpisy.

Dalším rozdílem je odlišný přístup ve vykazování **významných náhradních dílů**, které dle IFRS mohou být za určitých podmínek dlouhodobým majetkem. Společnost takto vykazuje v účetnictví dle IFRS některé náhradní díly, které jsou součástí výrobních linek, příkladem jsou výrobní roboty nebo svařovací kleště. Tyto díly jsou v souladu s IFRS klasifikovány jako položka pozemků, budov a zařízení a následně odepisovány, popřípadě testovány na snížení hodnoty. Pokud se tyto klasifikované významné náhradní díly ještě nepoužívají, společnost je odepisuje po dobu použitelnosti majetku, ke kterému přísluší. Pokud se již začnou používat, je doba jejich odepisování upravena s ohledem na jejich vlastní dobu použitelnosti. V účetnictví dle ČÚS vykazuje společnost tyto významné náhradní díly v položce zásob. Zásoby na skladě nejsou odepisovány, jejich vyskladnění se účtuje obvykle do nákladů.

Následující odlišností, která ovlivňuje výši položky dlouhodobého hmotného majetku vedeného dle IFRS a dle ČÚS, je jiný způsob účetní evidence **užívaných služebních vozidel**, které jsou ve vlastnictví společnosti. Zatímco dle ČÚS eviduje společnost tato vozidla jako hmotné aktivum vzhledem k jejich hodnotě a době použitelnosti delší než jeden rok, v souladu s IFRS jsou vykazovány s ohledem na délku využívání, která je kratší než jedno účetní období, jako součást zásob. Služební vozidla jsou společností využívána pouze po dobu devíti měsíců a poté jsou určena k prodeji, a tudíž nesplňují podmínku pro zařazení do hmotných aktiv dle standardu IAS 16.

5.5.3. Časové rozlišení nákladů

Časové rozlišení nákladů je další oblastí, ve které lze nalézt zásadní rozdíl v obou účetnictvích. V účetnictví vedeném podle ČÚS společnost komplexní náklady příštích období vykazuje. Jde především o náklady spojené s náběhem výroby jednotlivých modelů a modifikací vozidel ŠKODA, ale i samostatných komponentů, například převodovek nebo kompletních motorů. V roce 2014 vykazovala společnost komplexní náklady příštích období ve výši 100 mil. Kč, v roce 2015 vzrostla jejich hodnota na 120 mil. Kč.

ČÚS řeší problematiku nákladů příštích období v ČÚS 017 – Zúčtovací vztahy a náklady příštích období vykazují v rozvaze v položce časového rozlišení nákladů. Vzhledem k tomu, že rozvaha sestavená dle IFRS tuto položku nezahrnuje, byly pro potřeby porovnání tyto náklady zařazeny v rozvaze dle ČÚS do ostatních dlouhodobých pohledávek a aktiv.

V účetnictví dle IFRS společnost tyto výdaje účtuje jako náklady běžného období, které ovlivňují hospodářský výsledek, a nejsou tudíž vykázány v rozvaze.

Tabulka 18: Aktiva, komplexní náklady příštích období

KOMPLEXNÍ NÁKLADY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ (v mil. Kč)		2015	2014
IFRS	Ostatní dlouhodobé pohledávky a finanční aktiva	11 185	9 047
ČÚS	Ostatní dlouhodobé pohledávky a finanční aktiva	11 305	9 047
	Komplexní náklady příštích období	120	100
	Ostatní dlouhodobé pohledávky	11 185	9 147

Zdroj: Interní materiály ŠKODA AUTO a.s.

5.5.4. Rezerva na opravu hmotného majetku

Společnost v souvislosti s IFRS vykazuje v rámci rezerv rezervy vyplývající z prodeje, rezervy na zaměstnanecké požitky, rezervy na procesní rizika, rezervy na nákupní rizika a ostatní rezervy.

Rezervy vyplývající z prodeje jsou rezervy na záruční opravy prodaných vozidel, které společnost vytváří na základě počtu prodaných vozidel. Dále jsou v této položce zahrnuty rezervy na bonusy a další závazky vyplývající z prodeje, dále rezervy na servisní akce a technická opatření. Za rok 2014 činila hodnota vytvořené krátkodobé i dlouhodobé rezervy 14.374 mil. Kč, v roce 2015 byla společností vytvořená rezerva navýšena na celkovou hodnotu 20.492 mil. Kč.

Krátkodobou a dlouhodobou rezervu na zaměstnanecké požitky vykazovala společnost za rok 2014 ve výši 1.676 mil. Kč, v roce 2015 byla hodnota tvořené rezervy zvýšena na 1.933 mil. Kč. Jako rezervu na zaměstnanecké požitky tvoří společnost rezervu na výdaje pro zaměstnance při předčasném ukončení pracovního poměru a na ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky jako jsou pracovní jubilea nebo odměny za dlouhodobé působení ve společnosti.

Rezervy na procesní rizika zahrnují například rezervy na rizika, které vyplývají ze soudních sporů, na právní poplatky, úroky z prodlení. Tyto rezervy tvoří společnost pouze jako krátkodobé, jejich hodnota za rok 2014 činila 1.464 mil. Kč a za rok 2015 společnost vykazovala rezervu v částce 1.429 mil. Kč.

Rezervy na nákupní rizika společnost vytváří především z důvodu možné změny cen vstupních surovin a dílů, potřebných pro výrobní proces. Rezervy společnost vytváří opět pouze jako krátkodobé, pro rok 2014 byla vytvořená rezerva 630 mil. Kč a v roce 2015 se zvýšila vykazovaná hodnota rezervy na 1.066 mil. Kč.

Položka ostatních rezerv obsahuje rezervu na daňová a celní rizika v zemích, ve kterých společnost působí. Jedná se rovněž jen o krátkodobé rezervy, jejichž vykazovaná výše v roce 2014 byla 3.246 mil. Kč a v roce 2015 rozpustila společnost rezervu v hodnotě 130 mil. Kč a celková suma vytvořené rezervy klesla na 3.116 mil. Kč.

Tabulka 19: Pasiva, dlouhodobé rezervy

DLOUHODOBÉ REZERVY (v mil. Kč)		2015	2014
IFRS	Dlouhodobé rezervy	13 197	10 509
	Rezervy vyplývající z prodeje	11 865	9 314
	Rezervy na zaměstnanecké požitky	1 331	1 195
ČÚS	Dlouhodobé rezervy	13 267	10 569
	Rezervy vyplývající z prodeje	11 865	9 314
	Rezervy na zaměstnanecké požitky	1 331	1 195
	Rezervy na opravu dlouhodobého majetku	70	60

Zdroj: Interní materiály ŠKODA AUTO a.s.

Tabulka 20: Pasiva, krátkodobé rezervy

KRÁTKODOBÉ REZERVY (v mil. Kč)		2015	2014
IFRS	Krátkodobé rezervy	14 839	10 881
	Rezervy vyplývající z prodeje	8 627	5 060
	Rezervy na zaměstnanecké požitky	602	481
	Rezervy na procesní rizika	1 429	1 464
	Rezervy na nákupní rizika	1 066	630
	Ostatní rezervy	3 116	3 246
ČÚS	Krátkodobé rezervy	14 889	10 921
	Rezervy vyplývající z prodeje	8 627	5 060
	Rezervy na zaměstnanecké požitky	602	481
	Rezervy na procesní rizika	1 429	1 464
	Rezervy na nákupní rizika	1 066	630
	Rezervy na opravu dlouhodobého majetku	50	40
	Ostatní rezervy	3 116	3 246

Zdroj: Interní materiály ŠKODA AUTO a.s.

Porovnáním položky dlouhodobých i krátkodobých rezerv ve výkazech dle IFRS a dle ČÚS je patrný rozdíl. Tento rozdíl je představován položkou **rezervy na opravu dlouhodobého majetku**, kterou společnost zahrnuje do rozvahy sestavené dle ČÚS.

ČÚS tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku povoluje, jedná se o tzv. daňově účinnou rezervu, kterou upravuje zákon o rezervách. Rezervu na opravu dlouhodobého majetku společnost v ČÚS tvoří jako krátkodobou i dlouhodobou. Za rok 2014 se její hodnota rovnala 100 mil. Kč, v roce 2015 došlo k navýšení vytvořené rezervy o 20 mil. Kč.

V účetnictví společnosti, které vede ve shodě s IFRS není vytváření rezervy na opravu dlouhodobého majetku povoleno, neboť v tomto případě není splněna podmínka pro tvorbu rezervy daná standardem IAS 37, a to ta, že rezerva vznikla na základě současného závazku, který je důsledkem minulé události.

Společnost tuto disproporci mezi oběma systémy řeší v některých případech komponentním odepisováním.

5.6. Vliv IFRS a ČÚS na výsledek hospodaření před zdaněním

Při porovnání výkazů zisku a ztráty dle IFRS a dle ČÚS lze zjistit rozdílný dopad obou legislativ do výsledku hospodaření. Vykazovaný zisk před zdaněním při použití IFRS je vyčíslen o 2 375 mil. Kč v roce 2015 větší, než při sestavení výkazu zisku a ztráty podle ČÚS, v roce 2014 tento rozdíl činil 3.266 mil. Kč. Zisk před zdaněním za obě sledovaná období je uveden v tabulce 21.

Tabulka 21: Vykazovaný zisk před zdaněním dle IFRS a dle ČÚS

(v mil. Kč)		2015	2014
IFRS	Zisk před zdaněním	34 238	21 349
ČÚS	Zisk před zdaněním	31 863	18 083
Rozdíl (IFRS – ČÚS)		2 375	3 266

Zdroj: Interní materiály ŠKODA AUTO a.s.

Analýzou rozvahy sestavené dle IFRS a dle ČÚS byly v rámci jednotlivých položek aktiv a pasiv byly zjištěny rozdíly, které měly odlišné dopady do nákladů, a to nejen z hlediska jejich výše, ale i z hlediska jejich struktury.

Detailní přehled těchto rozdílů je obsahem tabulky 22.

Tabulka 22: Zobrazení rozdílů ve vykázaném zisku dle IFRS a ČÚS

(v mil. Kč)		2015	2014
IFRS – zisk před zdaněním		34 238	21 349
<u>Rozdíly:</u>			
A	Vývojové náklady na vývoj ve vlastní režii a pro vlastní potřebu	-2 000	-2 800
B	Významné náhradní díly	-10	-25
C	Odpisy služebních vozidel	-300	-350
D	Pořizovací hodnota a odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	-55	-61
E	Komplexní náklady příštích období	+20	+15
F	Rezerva na opravu dlouhodobého majetku	-30	-45
Σ		-2 375	-3 266
ČÚS – zisk před zdaněním		31 863	18 083

Zdroj: vlastní zpracování

A – Vývojové náklady na vývoj ve vlastní režii a pro vlastní potřebu

Rozdílný dopad do nákladů vzniká vlivem odlišného způsobu vykazování vývojových nákladů ve vlastní režii a pro vlastní potřebu v obou účetních legislativách. V IFRS jsou tyto výdaje aktivovány jako dlouhodobý nehmotný majetek a do nákladů se dostávají systematicky prostřednictvím odpisů, které jsou ve výkaze zisku a ztráty součástí položky nákladů na prodané výrobky, zboží a služby. Ve shodě s ČÚS společnost zahrnuje tyto výdaje do nákladů běžného období a zařazuje je rovněž do položky nákladů na prodané výrobky, zboží a služby.

B – Významné náhradní díly

Významné náhradní díly společnost v účetnictví dle IFRS aktivuje jako dlouhodobý hmotný majetek, do nákladů se dostávají taktéž systematicky prostřednictvím odpisů, které jsou zahrnuty ve výkaze zisku a ztráty v položce nákladů a prodané výrobky, zboží a služby. Oproti tomu v účetnictví dle ČÚS společnost tyto náhradní díly vykazuje jako zásobu a do nákladů se dostávají při vyskladnění, jsou rovněž evidovány v položce nákladů na prodané výrobky, zboží a služby.

C – Odpisy služebních vozidel

Služební vozidla jsou specifickou položkou v účetnictví společnosti. Zatímco v IFRS jsou tato vozidla zařazena a evidována jako skladová zásoba vzhledem k době využívání, v případě

ČÚS jsou aktivovány jako dlouhodobý majetek společnosti, který je řádně odepisován. Odpisy tohoto majetku jsou nákladem běžného období, který ovlivňuje položky výkazu zisku a ztráty v hodnotách, které jsou uvedeny v tabulce 23:

Tabulka 23: Odpisy služebních vozidel za běžná období

(v mil. Kč)	2015	2014
Odpisy služebních vozidel za účetní období	300	350
<u>Položky výkazu zisku a ztráty:</u>	↓	↓
Náklady na prodané výrobky, zboží a služby	175	180
Odbytové náklady	40	60
Správní náklady	85	110

Zdroj: Interní materiály ŠKODA AUTO a.s.

D – Pořizovací hodnota a odpisy dlouhodobého majetku

Odlišný pohled obou účetních systémů na stanovení pořizovací ceny hmotného i nehmotného majetku způsobuje rozdílnou hodnotu základny pro výpočet odpisů u každého konkrétního majetku při použití IFRS a ČÚS. To je samozřejmě příčinnou rozdílné výše odpisů, jejich odlišného dopadu do nákladů účetního období a tím ovlivnění výsledku hospodaření.

E – Komplexní náklady příštích období

Časové rozlišení nákladů využívá společnost v ČÚS. Do této položky jsou zařazeny náklady spojené s náběhem výroby, které v IFRS společnost účtuje jako náklady běžného období v okamžiku jejich vzniku. Zatímco v ČÚS se tyto náklady k běžnému období nevztahují a neovlivňují tedy výsledek, tak jako v IFRS.

F – Rezerva na opravu dlouhodobého majetku

Podle ČÚS je tvorba rezervy na opravu hmotného majetku povolena, tato rezerva je společností vykazována společně s dalšími rezervami jako rezerva podle zvláštních právních předpisů. Plánované náklady na velkou opravu hmotného majetku se do výkazu zisku a ztráty promítají postupně před uskutečněním opravy. V důsledku toho nedojde k jednorázovému vychýlení výsledku hospodaření směrem dolů jako za použití IFRS. Právě proto se společnost snaží této situaci předejít a u převážné části majetku využívá komponentního odepisování, rozdíl účtovaných nákladů za opravy hmotného majetku v IFRS oproti výši rozpouštěné rezervy v ČÚS za rok 2015 činil 30 mil. Kč a v předešlém roce 45 mil. Kč.

5.7. Vliv IFRS a ČÚS na finanční analýzu podniku

Je zřejmé, že nesoulad mezi položkami účetních výkazů sestavených dle IFRS a dle ČÚS bude mít pravděpodobně dopad na některé ukazatele finanční analýzy. Tyto ukazatele jsou důležité například pro peněžní ústavy při poskytování úvěru nebo pro vlastníky a investory při hodnocení finanční situace podniku. V tabulce 24 jsou uvedeny výsledky jednotlivých finančních ukazatelů v závislosti na účetních předpisech.

Tabulka 24: Vybrané finanční ukazatele

FINANČNÍ UKAZATELE	2015		2014	
	IFRS	ČÚS	IFRS	ČÚS
Běžná likvidita	1,435	1,416	1,227	1,203
Rychlá likvidita	1,206	1,202	1,016	1,013
Zadluženost (Debt Ratio)	0,420	0,458	0,435	0,474
Obrat stálých aktiv	2,925	3,412	2,847	3,256
Rentabilita aktiv (ROA)	0,152	0,155	0,104	0,097
Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)	0,262	0,286	0,184	0,185
Finanční páka	1,725	1,846	1,769	1,902
Pracovní kapitál (v mil. Kč)	28 769	27 599	13 269	11 904

Zdroj: vlastní zpracování

Z hodnot finančních ukazatelů vyplývá, že rozdíl je u některých nepatrný, například u rentability nebo likvidity. U ukazatele pracovního kapitálu je již rozdíl mezi výslednou hodnotou dle ČÚS a dle IFRS znatelný. Rovněž tak u ukazatele finanční páky.

Rentabilitu vlastního kapitálu a finanční páku ovlivňuje rozdílná výše vlastního kapitálu, likviditu a pracovní kapitál pak ovlivňují krátkodobé závazky, které v případě ČÚS jsou větší z důvodu tvorby rezervy na opravu hmotného dlouhodobého majetku. Zadluženost a rentabilita aktiv je ovlivněna odlišnou hodnotou aktiv, obrat stálých aktiv je ovlivněn výší dlouhodobého majetku, který je v IFRS vyšší z důvodu aktivace vývojových nákladů.

Finanční ukazatele se využívají nejen při vypracování finanční analýzy podniku, ale také například při oceňování podniku, je tedy zřejmé, že výsledek pak bude ovlivněn zvoleným účetním předpisem.

5.8. Závěrečné shrnutí

Celkově lze hodnotit účetní závěrku této společnosti velmi pozitivně, je sestavena srozumitelně a nepostrádá žádné důležité informace. Dalo by se očekávat, že finanční výsledky účetní závěrky společnosti, která je vykazuje jak podle IFRS, tak podle českých národních předpisů, budou velice odlišné. Volba účetního systému sice ovlivnila jak výši bilanční sumy, tak i výsledek hospodaření, ale vzhledem k tomu že standardy IFRS jsou velice benevolentní a neurčují přesně, jak se zaúčtují různé transakce, nejsou rozdíly tak zásadní. Tato skutečnost byla ověřena i na vybraných ukazatelích finanční analýzy, kde se výběr účetního systému u některých jednotlivých ukazatelů projevil pouze nepatrně. Společnost vede účetnictví souběžně oběma účetními systémy a je zřejmé, že využívá všech možností, jak vedení účetnictví dle IFRS a dle ČÚS k sobě co nejvíce přiblížit.

Účetní závěrka sestavená společností dle ČÚS je neveřejná, společnost zveřejňuje pouze účetní závěrku dle IFRS. Vzhledem k stručnějšímu obsahu finančních výkazů dle IFRS by bylo proto vhodné, uvádět podstatné informace k jednotlivým finančním výkazům v maximální míře podrobně do komentáře k účetní závěrce, tak, aby to vedlo k hlubšímu porozumění zveřejněných finančních informací uživatelů účetní závěrky.

ZÁVĚR

Bakalářská práce byla zaměřena na komparaci dvou účetních systémů, Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a českých účetních standardů. Jejím cílem bylo vymezit podstatné rozdíly při sestavování účetní závěrky při použití obou účetních systémů a následně ověřit tyto rozdíly a vyjádřit jejich dopad na účetní výkazy reálného podniku.

V České republice IFRS povinně používají účetní jednotky, které jsou emitenty cenných papírů na regulovaných trzích nebo účetní jednotky, které si používání IFRS samy zvolí. Počet společností, které vedou účetnictví dle IFRS v poslední době stále narůstá. Jedním z důvodů této skutečnosti je to, že na českém trhu přibývá společností, které jsou součástí nějaké nadnárodní skupiny a z důvodu jednotného účetnictví jsou nuceny účtovat dle IFRS. Dalším důvodem přechodu k tomuto účetnímu systému je zřejmě pro mnoho společností vzrůstající šance na vstup zahraničního investora a tím otevřená cesta na zahraniční kapitálové trhy.

Tato práce se v teoretické rovině zabývala objasněním pravidel a principů obou účetních systémů v oblasti účetní závěrky a následným vymezením podstatných rozdílů mezi IFRS a ČÚS. Ověření zjištěných odlišností v reálném podniku bylo provedeno na příkladu společnosti ŠKODA AUTO a.s.

Analýzou vybraných finančních výkazů účetní závěrky této společnosti, sestavených dle obou systémů účetnictví, byly znázorněny rozdíly, které vedly k odlišnosti ve vykazované bilanční sumě. Bilanční suma při vedení účetnictví v souladu s IFRS vykazovala v roce 2015 hodnotu vyšší o 16.295 mil. Kč a v roce 2014 hodnotu vyšší o 14.376 mil. Kč než v účetnictví vedeném dle ČÚS. Zároveň společnost dosáhla při použití IFRS i lepšího výsledku hospodaření, a to o 2.375 mil. Kč v roce 2015 a o 3.266 mil. Kč v roce 2014.

Před zpracováním této práce jsem byla přesvědčená, že dojdu jednoznačně k názoru, který z účetních systémů je lepší a srozumitelnější. V průběhu práce jsem však objevovala slabé i silné stránky obou účetních systémů a zjistila jsem, že oba dva systémy mají své klady a zápory. Na jedné straně IFRS sjednocuje formu účetního výstupu v rámci velké části světa, ale na druhé straně dává velkou volnost v oblasti struktury výkazů. Pokud by Česká republika přijala IFRS ve stávající úpravě za vlastní, mohla by ztratit kontrolu nad daní z příjmu. K rozporům by mohlo docházet také v důsledku samotné koncepce IFRS, která je postavena na předpokladech a ty nemusí být chápány ve všech zemích stejně.

Myslím si, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví v mnoha oblastech zabíhají více do podrobností, mimo jiné řeší například problematiku zaměstnaneckých požitků, účtování

v zemědělství a další. Těmto oblastem nepřikládají ČÚS takový význam a účtování konkrétních případů ponechávají víceméně na účetních jednotkách.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví mají své nedostatky, ale na druhou stranu přináší celosvětovému účetnictví obrovské výhody v podobě jednoduššího přístupu na zahraniční trhy a mezinárodní srovnání účetních dat. Doufám, že se v budoucnu podaří více přiblížit oba účetní systémy, implementovat některé propracovanější postupy do české legislativy, vylepšit tím nejen proces sestavování účetní závěrky, ale i samotné vedení účetnictví.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] BOKŠOVÁ, J. *Účetní výkazy pod lupou I., Základy účetního výkaznictví*. Praha: Linde Praha, 2013. 510 s. ISBN 978-80-720-921-2
- [2] ČESKO. Vyhláška č. 500/2002 ze dne 5. prosince 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9690-9721. Dostupné také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/2002/sb500-507.pdf>
- [3] ČESKO. Zákon č. 125/2008 ze dne 9. března 2008 o přeměnách obchodních společností a družstev. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2008, částka 40, s. 1570-1629. Dostupné také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/2008/sb125-128.pdf>. ISSN 1211-1244.
- [4] ČESKO. Zákon č. 563/1991 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2802-2810. Dostupné také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/1991/sb563-567.pdf>. ISSN 1211-1244.
- [5] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualizované a rozšířené vydání. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7
- [6] FICBAUER, J., FICBAUER, D. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. vydání. Ostrava: KEY Publishing, 2011. 162 s. ISBN 978-80-7418-104-7
- [7] JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vydání. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1
- [8] KOVALÍKOVÁ, H. *Zákon o účetnictví 2016, jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. 4. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2016. 182 s. ISBN 978-80-7263-986-1
- [9] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5
- [10] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7
- [11] KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2004. 284 s. ISBN 80-7273-095-9

- [12] LOJA, R., VOJÁČKOVÁ, H. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. 1. vydání. Praha: Bilance, 2005. 325 s. ISBN 80-86371-48-4
- [13] MÁČE, M. *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vydání. Praha: Grada, 2013. 551 s. ISBN 978-80-247-4574-9
- [14] MINISTERSTVO FINANCÍ. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2016 [cit. 2016-12-29]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platne-ceske-ucetni-standardy/2016/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-24262>
- [15] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 13. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013. 1111 s. ISBN 978-80-7263-793-5
- [16] SEDLÁK, Roman. Ke koncepčnímu rámci Rady pro mezinárodní účetní standardy. *Auditor* [online]. 2003, X, č. 9, V-VIII [cit. 2016-12-28]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/casopis_auditor/rocnik_2003/auditor_9_2003.pdf
- [17] ŠKODA AUTO Česká Republika. ŠKODA Media Portal: Výroční zpráva 2015 [online]. [2017] [cit. 2017-01-12]. Dostupné z: <https://media.skoda-auto.com>
- [18] ŠTEKER, K., OTRUSINOVÁ, M. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vydání. Praha: GradaPublishing, 2013. 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6
- [19] ÚČETNÍ PORTÁL. IFRS, úplné znění Mezinárodních účetních standardů. *Účetní portál – účetnictví, mzdy, daně, audit – informační portál v oblasti účetnictví a daní* [online]. [2017] [cit. 2017-02-03]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/ifrs>

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha A Kategorie účetních jednotek
- Příloha B Sestavení rozvahy a výkazu zisku a ztráty v plném nebo zkráceném rozsahu
- Příloha C Rozvaha (balance) dle ČÚS
- Příloha D Výkaz zisku a ztráty dle ČÚS, druhové členění
- Příloha E Výkaz zisku a ztráty dle ČÚS, účelové členění

Příloha A

Kategorie účetních jednotek

Účetní jednotka	Kritéria (hraniční hodnoty)			K rozvahovému dni
	Aktiva celkem v Kč	Roční úhrn čistého obrátu v Kč	Průměrný počet zaměstnanců	
Mikro	9 000 000	18 000 000	10	Nepřekračuje alespoň dvě z kritérií
Malá	100 000 000	200 000 000	50	Nepřekračuje alespoň dvě z kritérií
Střední	500 000 000	1 000 000 000	250	Nepřekračuje alespoň dvě z kritérií
Velká	500 000 000	1 000 000 000	250	Překračuje alespoň dvě z kritérií. Za velkou účetní jednotku se vždy považuje: <ul style="list-style-type: none">• <i>subjekt veřejného zájmu¹¹,</i>• <i>vybraná účetní jednotka.</i>

Zdroj: upraveno dle [8]

¹¹ Subjektem veřejného zájmu se dle ZÚ rozumí účetní jednotka se sídlem v ČR, která je:

- obchodní korporací a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS,
- bankou nebo spořitelním a úvěrním družstvem,
- pojišťovnou nebo zajišťovnou,
- penzijní společností,
- zdravotní pojišťovnou.

Příloha B

Sestavení rozvahy a výkazu zisku a ztráty v plném nebo zkráceném rozsahu

Výkaz		Kategorie účetní jednotky
Rozvaha	<i>v plném rozsahu</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ velká účetní jednotka ▪ střední účetní jednotka ▪ malá účetní jednotka s povinností auditu ▪ mikro účetní jednotka s povinností auditu
	<i>ve zkráceném rozsahu</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ malá účetní jednotka bez povinnosti auditu ▪ mikro účetní jednotka bez povinnosti auditu
Výkaz zisku a ztráty	<i>v plném rozsahu</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ obchodní společnosti ▪ ostatní subjekty: <ul style="list-style-type: none"> - velká účetní jednotka - střední účetní jednotka - malá účetní jednotka s povinností auditu - mikro účetní jednotka s povinností auditu
	<i>ve zkráceném rozsahu</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ malá účetní jednotka a mikro účetní jednotka, pokud: <ul style="list-style-type: none"> - není obchodní společnost - nemá povinnost auditu

Příloha C

Rozvaha (bilance) dle ČÚS

AKTIVA CELKEM			
A.	Pohledávky na upsaný základní kapitál		
B.	Dlouhodobý majetek		
	B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	
	B.I.	1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
		2.	Ocenitelná práva
		2.1.	Software
		2.2.	Ostatní ocenitelná práva
		3.	Goodwill
		4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
		5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
		5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
		5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
	B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	
	B.II.	1.	Pozemky a stavby
		1.1.	Pozemky
		1.2.	Stavby
		2.	Hmotné movité věci a jejich soubory
		3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
		4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
		4.1.	Pěstitelské celky trvalých porostů
		4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny
		4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek
		5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
		5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
		5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
	B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	
	B.III.	1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
		2.	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
		3.	Podíly – podstatný vliv
		4.	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
		5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
		6.	Zápůjčky a úvěry – ostatní
		7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek
		7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek
		7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
C.	Oběžná aktiva		
	C.I.	Zásoby	
	C.I.	1.	Materiál
		2.	Nedokončená výroba a polotovary
		3.	Výrobky a zboží
		3.1.	Výrobky
		3.2.	Zboží
		4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

		5.	Poskytnuté zálohy na zásoby
	C.II.		Pohledávky
	C.II.	1.	Dlouhodobé pohledávky
		1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů
		1.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
		1.3.	Pohledávky – podstatný vliv
		1.4.	Odložená daňová pohledávka
		1.5.	Pohledávky – ostatní
		1.5.1.	Pohledávky za společníky
		1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy
		1.5.3.	Dohadné účty aktivní
		1.5.4.	Jiné pohledávky
	C.II.		Krátkodobé pohledávky
	C.II.	2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů
		2.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
		2.3.	Pohledávky – podstatný vliv
		2.4.	Pohledávky – ostatní
		2.4.1.	Pohledávky za společníky
		2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
		2.4.3.	Stát – daňové pohledávky
		2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy
		2.4.5.	Dohadné účty aktivní
		2.4.6.	Jiné pohledávky
	C.III.		Krátkodobý finanční majetek
	C.III.	1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
		2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek
	C.IV.		Peněžní prostředky
	C.IV.	1.	Peněžní prostředky v pokladně
		2.	Peněžní prostředky na účtech
	D.		Časové rozlišení aktiv
	D.	1.	Náklady příštích období
		2.	Komplexní náklady příštích období
		3.	Příjmy příštích období
PASIVA CELKEM			
A.	Vlastní kapitál		
	A.I.	Základní kapitál	
	A.I.	1.	Základní kapitál
		2.	Vlastní podklady (-)
		3.	Změny základního kapitálu
	A.II.	Ážio a kapitálové fondy	
	A.II.	1.	Ážio
		2.	Kapitálové fondy
		2.1.	Ostatní kapitálové fondy
		2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)
		2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)
		2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací
		2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)
	A.III.	Fondy ze zisku	
		1.	Ostatní rezervní fondy
		2.	Statutární a ostatní fondy
	A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	

	A.IV.	1.	Nerozdělený zisk minulých let
		2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)
		3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)
	A.V.		Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)
	A.VI.		Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)
B. + C. Cizí zdroje			
B.	Rezervy		
	B.	1.	Rezerva na důchody a podobné závazky
		2.	Rezerva na daň z příjmů
		3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů
		4.	Ostatní rezervy
C.	Závazky		
	C.I.		Dlouhodobé závazky
	C.I.	1.	Vydané dluhopisy
		1.1.	Vyměnitelné dluhopisy
		1.2.	Ostatní dluhopisy
		2.	Závazky k úvěrovým institucím
		3.	Dlouhodobé přijaté zálohy
		4.	Závazky z obchodních vztahů
		5.	Dlouhodobé směnky k úhradě
		6.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
		7.	Závazky – podstatný vliv
		8.	Odložený daňový závazek
		9.	Závazky – ostatní
		9.1.	Závazky ke společníkům
		9.2.	Dohadné účty pasivní
		9.3.	Jiné závazky
	C.II.		Krátkodobé závazky
	C.II.	1.	Vydané dluhopisy
		1.1.	Vyměnitelné dluhopisy
		1.2.	Ostatní dluhopisy
		2.	Závazky k úvěrovým institucím
		3.	Krátkodobé přijaté zálohy
		4.	Závazky z obchodních vztahů
		5.	Krátkodobé směnky k úhradě
		6.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
		7.	Závazky – podstatný vliv
		8.	Závazky – ostatní
		8.1.	Závazky ke společníkům
		8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci
		8.3.	Závazky k zaměstnancům
		8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
		8.5.	Stát – daňové závazky a dotace
		8.6.	Dohadné účty pasivní
		8.7.	Jiné závazky
D.	Časové rozlišení pasiv		
	D.	1.	Výdaje příštích období
		2.	Výnosy příštích období

Zdroj: upraveno dle[2]

Příloha D

Výkaz zisku a ztráty dle ČÚS, druhové členění

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění v plném rozsahu	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb
II.	Tržby za prodej zboží
A.	Výkonová spotřeba
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie
A. 3.	Služby
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)
C.	Aktivace (-)
D.	Osobní náklady
D. 1.	Mzdové náklady
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady
D. 2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
D. 2.2.	Ostatní náklady
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
E. 1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku – trvalé
E. 1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku – dočasné
E. 2.	Úpravy hodnot zásob
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek
III.	Ostatní provozní výnosy
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu
III. 3.	Jiné provozní výnosy
F.	Ostatní provozní náklady
F. 1.	Zůstatková cena dlouhodobého prodaného majetku
F. 2.	Zůstatková cena prodaného materiálu
F. 3.	Daně a poplatky
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období
F. 5.	Jiné provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
IV. 1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba
IV. 2.	Ostatní výnosy z podílů
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
V. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba
V. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
H.	Náklady související s dlouhodobým finančním majetkem

VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba
VI. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy
I.	Úprava hodnot a rezervy ve finanční oblasti
J.	Nákladové úroky a podobné náklady
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady
VII.	Ostatní finanční výnosy
K.	Ostatní finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
L.	Daň z příjmů
L. 1.	Daň z příjmů splatná
L. 2.	Daň z příjmů odložená (+/-)
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. +V. +VI. +VII.

Zdroj: upraveno dle [18]

Příloha E

Výkaz zisku a ztráty dle ČÚS, účelové členění

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, účelové členění v plném rozsahu	
I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)
*	Hrubý zisk nebo ztráta
B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)
C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)
II.	Ostatní provozní výnosy
D.	Ostatní provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)
III.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
III. 1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba
III. 2.	Ostatní výnosy z podílů
E.	Náklady vynaložené na prodané podíly
IV.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
IV. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba
IV. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
F.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
V.	Výnosové úroky a podobné výnosy
V. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba
V. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy
G.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
H.	Nákladové úroky a podobné náklady
H. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba
H. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady
VI.	Ostatní finanční výnosy
I.	Ostatní finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
J.	Daň z příjmů
J. 1.	Daň z příjmů splatná
J. 2.	Daň z příjmů odložená (+/-)
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)
K.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
	Čistý obrat za účetní období = I. +II. +III. +IV. +V. +VI. +VII.:

Zdroj: upraveno dle [18]