

Univerzita Pardubice

Fakulta chemicko-technologická

Rozdíly v rámci finančního účetnictví dle IAS/IFRS a českou účetní legislativou
v podniku chemického průmyslu

Bc. Michaela Lutrová

Diplomová práce

2017

Univerzita Pardubice
Fakulta chemicko-technologická
Akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Michaela Lutrová**
Osobní číslo: **C15495**
Studijní program: **N2807 Chemické a procesní inženýrství**
Studijní obor: **Ekonomika a management chemických a potravinářských podniků**
Název tématu: **Rozdíly v rámci finančního účetnictví dle IAS/IFRS a českou účetní legislativou v podniku chemického průmyslu**
Zadávající katedra: **Katedra ekonomiky a managementu chemického a potravinářského průmyslu**

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

1. Vymežit vedení účetnictví dle mezinárodních standardů IAS/IFRS a české účetní legislativy.
2. Provést porovnání obou přístupů a identifikovat hlavní rozdíly.
3. Provést posouzení postupů při vedení účetnictví v podniku chemického průmyslu dle mezinárodních standardů IAS/IFRS a dle české účetní legislativy, identifikovat problémové oblasti.
4. Zhodnotit naplňování pravidel dle mezinárodních standardů IAS/IFRS a dle české účetní legislativy při vedení účetnictví a navrhnout vhodné řešení problémových oblastí.
5. Provést zhodnocení a závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **cca 50 stran**

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

Seznam odborné literatury:

1. DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.
2. HINKE, J. IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku. Praha: Alfa nakladatelství, 2013. ISBN 978-80-87197-64-6.
3. JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. Praha: Grada, 2014. ISBN 978-80-247-4710-1.
4. FICBAUER, J., FICBAUER, D. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. Ostrava: Key Publishing, s.r.o. 2012. 174 s. ISBN: 978-80-7418-143-6.
5. IAS/IFRS standardy v platném znění.
6. Zákon o účetnictví č. 563/91 Sb. v platném znění.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jana Košťálová, Ph.D.

Katedra ekonomiky a managementu chemického a potravinářského průmyslu

Datum zadání diplomové práce: **17. února 2017**

Termín odevzdání diplomové práce: **12. května 2017**



prof. Ing. Petr Kalenda, CSc.
děkan

L.S.



prof. Ing. Hana Lošťáková, CSc.
vedoucí katedry

V Pardubicích dne 17. února 2017

Prohlašuji:

Tuto práci jsem 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 § 47b 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 12. 5. 2017

Michaela Lutrová

Poděkování

Chtěla bych poděkovat Ing. Janě Košťalové, Ph.D. za odborné vedení, trpělivost, ochotu a cenné rady, které mi v průběhu zpracování diplomové práce věnovala. Děkuji také podniku Synthesia, a. s. zejména panu Ing. Alexandru Dadákovi, za spolupráci a poskytnutí potřebných informací.

ANOTACE

Cílem této diplomové práce je charakterizovat rozdíly ve finančním účetnictví mezi standardy mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS a českou účetní legislativou. V práci je představena základní charakteristika standardů mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS a finančního účetnictví z pohledu české účetní legislativy, následně jsou představeny základní rozdíly mezi oběma způsoby vedení finančního účetnictví. Další část práce je zaměřena na posouzení způsobů vedení finančního účetnictví v podniku Synthesia, a. s. dle standardů mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS a české účetní legislativy. Jsou zde uvedeny postupy, jak v podniku sledují rozdíly mezi oběma standardy, jaké metodiky za tímto účelem vytváří a jak se rozdíly promítají do finančních výkazů podniku. Na závěr jsou uvedeny návrhy na zlepšení vedení finančního účetnictví dle mezinárodních účetních standardů v podniku.

KLÍČOVÁ SLOVA

finanční účetnictví, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, česká účetní legislativa

TITLE

Differences in financial accounting according to IAS/ IFRS and Czech accounting legislation in the enterprise of chemical industry

ANNOTATION

The goal of this thesis is to characterize differences in financial accounting standards between the International Financial Reporting Standards IAS/IFRS and the Czech accounting legislation. In this basic characteristics of international standards of financial reporting IAS/IFRS and financial accounting from the perspective of Czech accounting legislation thesis is presented Alsohen basic differences between both of standards are characterized. The next part of the thesis is focused on the assessment of the ways of recording financial accounting at Synthesia, a. s. According to the standards of international financial reporting IAS/IFRS and Czech accounting legislation. Procedures for tracking the differences between both standards are presented, as well as what methodologies they create for this purpose and how the differences are reflected in the enterprise's financial statements. Finally, proposals are made to improve the management of financial accounting according to international accounting standards in the enterprise.

KEYWORDS

financial accounting, International Financial Reporting Standards, Czech accounting legislation

OBSAH

ÚVOD.....	9
1 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ S OHLEDEM NA CELOSVĚTOVOU HARMONIZACI ÚČETNICTVÍ A ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA.....	11
1.1 Účetnictví dle IAS/IFRS.....	12
1.1.1 Vývoj IAS/IFRS	13
1.1.2 Koncepční rámec IFRS.....	15
1.2 Účetnictví dle ČÚL	18
1.2.1 Zákon o účetnictví	19
1.2.2 Vyhlášky a české účetní standardy	22
2 POROVNÁNÍ IAS/IFRS S ČÚL.....	24
2.1 Účetní závěrka	26
2.2 Konsolidovaná účetní závěrka.....	34
2.3 Zásoby.....	35
2.4 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek a finanční nástroje	38
2.4.1 Dlouhodobý hmotný majetek	39
2.4.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	41
2.4.3 Finanční nástroje a dlouhodobý finanční majetek.....	44
2.5 Závazky, podmíněné závazky a rezervy	46
2.6 Náklady a výnosy	47
2.7 Daň ze zisku.....	49
2.8 Ostatní oblasti a rozdíly mezi IAS/IFRS a ČÚL.....	51
3 POSOUZENÍ ROZDÍLŮ V RÁMCI FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ DLE IAS/IFRS A ČÚL V PODNIKU SYNTHESIA, A. S.....	54
3.1 Představení podniku a důvody zavedení IAS/IFRS	54
3.2 Vykazování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky v podniku	56
3.3 Vykazování zásob v podniku	59
3.4 Vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, dlouhodobého finančního majetku a finančních nástrojů v podniku.....	60

3.5	Vykazování závazků, podmíněných závazků a rezerv v podniku.....	63
3.6	Vykazování rozdílů v ostatních oblastech mezi IAS/IFRS a ČÚL v podniku.....	64
4	NÁVRHY NA UPŘESNĚNÍ VEDENÍ ROZDÍLŮ VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ MEZI IAS/IFRS A ČÚL.....	65
	ZÁVĚR	69
	SEZNAM ZKRATEK	71
	SEZNAM LITERATURY	72
	SEZNAM TABULEK	78
	SEZNAM PŘÍLOH	79

Úvod

Současná ekonomika se rychle rozvíjí a sílí. Zesilují také globalizační tendence, což vede ke snaze o vytváření nadnárodních jednotných podmínek včele s požadavkem na jednotnou podobu pravidel pro vedení účetnictví formou mezinárodně uznávaných a akceptovaných účetních standardů. Cílem je vytvořit takové účetní standardy, jejichž uplatnění překračuje hranice jednotlivých států a umožňují porovnávání účetních informací na mezinárodní úrovni. Základním zdrojem informací jsou v účetnictví účetní závěrky účetních jednotek. Pokud účetní jednotka nedodrží při účtování mezinárodní účetní standardy, ale účtuje podle národních účetních standardů, nemohou být výstupy účetní závěrky této účetní jednotky srovnávány v mezinárodním měřítku nebo jen velmi obtížně po provedení potřebných úprav. Informace obsažené v účetní závěrce sestavené dle národních účetních standardů nejsou srovnatelné na mezinárodní úrovni z důvodu odlišností v pravidlech pro účtování a samotné vykazování a následné rozdílné srozumitelnosti.

V současnosti, z důvodu požadavků na možnost mezinárodního srovnání, čím dál více účetních jednotek využívá pro vykazování mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Souvisí to mimo jiné se skutečností, že stále více účetních jednotek je součástí nadnárodních obchodních korporací a používání jednotného účetnictví je pro mezinárodní obchodní korporace mnohem výhodnější. V případě obchodování na burzách cenných papírů je požadováno prezentovat výkazy sestavené dle mezinárodních účetních standardů.

Česká účetní legislativa se v některých oblastech shoduje s mezinárodními účetními standardy a v některých nikoliv. V rámci české účetní legislativy sice dochází k postupným změnám, které přibližují českou účetní legislativu k mezinárodním účetním standardům, nicméně stále přetrvává řada rozdílů. V této práci bude vymezeno, jak jsou charakterizovány mezinárodní účetní standardy, jaký byl jejich vývoj a jejich stávající podoba. Dále bude charakterizována základní právní úprava českého účetnictví a bude popsáno, jak jsou nastavena pravidla české účetní legislativy.

Cílem teoretické části práce je porovnat, v jakých oblastech se mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS s českou účetní legislativou shodují a v jakých oblastech se liší. Jednotlivé základní odlišnosti budou v práci blíže charakterizovány.

Praktická část bude zaměřena na posouzení vedení finančního účetnictví dle mezinárodních účetních standardů a české účetní legislativy v konkrétním podniku chemického průmyslu. Jedná se o podnik Synthesia, a. s., ve kterém začali v roce 2014

implementovat vedení finančního účetnictví dle mezinárodních účetních standardů. V práci bude stručně představen podnik a uveden důvod zavádění mezinárodních účetních standardů. Dále budou představeny rozdíly mezi mezinárodními účetními standardy a českou účetní legislativou, které v podniku evidují a mají pro jejich evidenci zpracovány metodiky. Tyto rozdíly budou popsány ve stejné logické návaznosti jako v teoretické části práce.

Cílem praktické části práce bude zhodnotit způsob vedení finančního účetnictví na úrovni podniku dle obou standardů a v případě existence rozdílů, které dosud podnik nezmapoval a nemá pro tento rozdíl vytvořenou metodiku, navrhnout možná řešení. Výstupy diplomové práce mohou být využity podnikem při dokončení metodických úprav pro správné vedení finančního účetnictví dle mezinárodních účetních standardů.

1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví s ohledem na celosvětovou harmonizaci účetnictví a česká účetní legislativa

Finanční účetnictví obecně, ale i na úrovni jednotlivých států, se rozvíjí již řadu let a stále více sílí snaha o mezinárodní harmonizaci účetních systémů. Důvodem je skutečnost, že rozdíly v národních účetních legislativách byly a dnes ještě stále jsou tak velké, že způsobují problémy při srovnání a hodnocení podniků z různých národních prostředí. (Darabas, Herczeg, 2015, s. 332-337 ; Krupová a spol., 2005, s. 1) Harmonizací se rozumí sblížení účetnictví různých zemí (nebo alespoň v rámci určitých seskupení jako je např. Evropská unie (EU)). (Kovanicová, 2004, s. 113). Cílem účetnictví je poskytovat všem svým uživatelům informace o finanční situaci podniku a o jeho výsledku hospodaření (Kovanicová, 20012, s. 1, 2). Tyto informace jsou důležité pro podnikatelská rozhodnutí, pro poskytnutí úvěrů, podpor, dotací a grantů v nejrůznějších podobách a pro další podnikatelské činnosti (Dvořáková, 2014, s. 3). Účetnictví plní kromě informační funkce ještě řadu dalších funkcí, mezi které patří funkce důkazní, funkce kontrolní, plnění daňové povinnosti a zároveň slouží jako podklad pro rozhodovací procesy a zprávu majetku (Kovanicová, 2012, s. 2, 3).

Tendence iniciovat harmonizaci účetních systémů se objevila v rámci Evropy v 70. letech, kdy došlo k vydání čtvrté směrnice EU. Harmonizaci v Evropě zastřešuje rada International Accounting Standards Board (IASB) a vytváří standardy International Financial Reporting Standards, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), dříve označovány jako International Accounting Standards, Mezinárodní účetní standardy (IAS). V současnosti jsou v platnosti jak starší standardy (IAS), tak novější standardy (IFRS). Z toho důvodu řada autorů používá pro co nejpřesnější označení mezinárodních účetních standardů zkratku IAS/IFRS, a tak tomu bude i v této práci. (Dvořáková, Vallisová, 2011, s. 0951,0952; Dvořáková, 2014; s. 3, Kovanicová, 2012, s. 124, 130-132).

Ve Spojených státech amerických se ve 30. letech uskutečnila harmonizace účetnictví prostřednictvím United States Generally Accepted Accounting (US GAAP), která vytváří všeobecně uznávané účetní zásady a po celé roky neměla v tomto směru konkurenci až do vzniku IAS/IFRS. Posléze se zájem o harmonizaci účetních systémů rozšířil v rámci celého světa. Růst společností do globálních rozměrů vyvolává potřebu nadnárodních, celosvětově platných a uznávaných účetních norem. Dnes pro světový kapitálový trh nejsou lokální snahy o harmonizaci postačující. Světový kapitálový trh usiluje o to, aby účetní

závěrky účetních jednotek¹, které jsou kótované² na burzách cenných papírů, byly harmonizovány celosvětově. V současné době kótované účetní jednotky vyhotovují účetní závěrku podle jednoho ze dvou světově uznávaných souborů standardů, buď podle IAS/IFRS, nebo podle US GAAP. Kótované účetní jednotky registrované na území spadající pod EU musí povinně vyhotovovat své účetní závěrky podle IAS/IFRS. (Dvořáková, 2008 s. 1; Krupová a spol., 2005, s. 1,2; Paseková, 2006, s. 12; Kovanicová, 2012, s. 124, 126)

Finanční účetnictví v ČR vychází primárně z české účetní legislativy (ČÚL), ale i na něj jsou kladeny požadavky, aby se přizpůsobilo mezinárodním pravidlům účetnictví. Finanční účetnictví v ČR je primárně harmonizováno zejména s pravidly vedení účetnictví v rámci EU. Tento požadavek je reprezentován hlavně čtvrtou, sedmou a osmou³ směrnicí EU⁴. Pomocí těchto směrnic EU vytvořila tlak na národní účetní systémy tak, aby se postupně harmonizovaly se standardy IAS/IFRS. V českém finančním účetnictví by se měl brát ohled také na US GAAP, protože některé účetní jednotky jsou obchodovány na amerických burzách, kde musejí respektovat pravidla US GAAP. Při respektování všech norem a požadavků z uvedených mezinárodních standardů jsou pak účetní dokumenty vytvářené na úrovni jednotlivých podniků navzájem srovnatelné. (Kovanicová, 2012, s. 124,123,171; Kovanicová, 2004, s. 220, 221)

V následujících kapitolách budou nejdříve charakterizována pravidla vedení účetnictví podle IAS/IFRS. Dále bude představena podstata českého finančního účetnictví dle ČÚL, která ukládá povinnost účetním jednotkám na území ČR vést účetnictví podle platných právních předpisů ČR.

1.1 Účetnictví dle IAS/IFRS

IAS/IFRS nejsou standardy svázané s konkrétní zemí ani konkrétní národní regulací, ale jsou pouze obecným návodem. (Kovanicová, 2012 s. 130, 131). Standardy IAS/IFRS neobsahují detailní popis, jak vést účetnictví. Ve srovnání s českým finančním účetnictvím je IAS/IFRS méně striktní, neobsahuje žádné předepsané formuláře ani pevně danou

¹Účetní jednotkou se rozumí subjekt, který je povinen dle zákona o účetnictví vést účetnictví a zachycovat informace o jeho hospodaření do účetnictví.

²Obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie.

³Čtvrtá směrnice č. 78/660/EHS, sedmá směrnice č. 83/349/EHS, osmá směrnice č. 84/253/EHS

⁴Oficiálně se tyto směrnice nazývají jako směrnice Evropské společnosti (ES), předpisy které v té době vznikly, mají oficiální označení směrnice ES. Přesto jsou mnohdy v odborné literatuře označovány jako směrnice EU.

jednotnou strukturu výkazů, ta je stanovena pouze v obecné rovině. Obecná podoba IAS/IFRS je odrazem snahy o zahrnutí co nejširší škály možností a situací, které mohou v praxi nastat. I přesto, že je standard IAS/IFRS velmi obecný, stále dochází k jeho vývoji a postupným úpravám. Praxe může přinášet nové situace, které nejsou ve standardech zahrnuty (Krupová a spol., 2005, s. 3,4). Tudíž se standard IAS/IFRS vyhýbá tomu, aby byl určen účetní model, účtová osnova či nějaká konkrétní souvztažnost (Bohušová, 2008, s. 21, Dvořáková, 2008, s. 1; Kovanicová, 2012, s. 130, 131).

Struktura IAS/IFRS obsahuje úvod, předmluvu k výkladu standardů, koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů, účetní standardy (IAS/IFRS) a interpretace standardů (Standing Interpretation Committee (SIC) – pro IAS, International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC) – pro IFRS). Úvod definuje účel International Accounting Standards Board (IASB), za hlavní činnost IASB je považováno vytváření globálně platných účetních standardů. Předmluva k IAS/IFRS stanovuje úkoly a pracovní postupy IASB. Interpretace reagují na nově vzniklé skutečnosti, které nejsou ve standardech IAS/IFRS řešeny. Interpretace SIC a IFRIC slouží pro vytvoření pravidel umožňující jednotnou aplikaci IAS/IFRS v případě sporných otázek. (Bohušová, 2008, s. 21, 22; Dvořáková, 2008, s. 1).

1.1.1 Vývoj IAS/IFRS

Výbor IASB pro tvorbu IAS/IFRS byl založen v roce 1973. Cílem tohoto výboru bylo vypracovat soubor pravidel k dosažení společných účetních zásad tak, aby bylo docíleno větší nezávislosti na jednotlivých státech a vyššího důrazu na tvorbu mezinárodně platných účetních standardů (Dvořáková, 2014, s. 5,6; Krupová a spol., 2005, s. 1). Při tvorbě IAS/IFRS se bere v úvahu snaha podporovat srovnatelnost a transparentnost finančních výkazů a zlepšit kvalitu finančního výkaznictví, ale při zpracování IAS/IFRS musí být bráno v úvahu, že účinnost přijetí IAS/IFRS může být omezena rozdíly v jednotlivých národních legislativních prostředích. (Brow a kol., 2014, s. 1-52)

Vedle IASB složené zejména z odborníků v oblasti finančního účetnictví, byla v roce 2001 založena nezávislá organizace Nadace International Accounting Standards Committee (IASC) (Jílek, Svobodová, 2013, s. 17). Nadace IASC je složena z 22 členů správní rady, zástupců jednotlivých zemí. IASC následně stanovila IASB jako poradní sbor a výbor pro interpretace IAS/IFRS. (Deloitte, 2016)

V minulosti byla velká snaha ze strany nadace IASC o co nejširší uplatňování standardů v praxi, ale bohužel uplatnění standardů v praxi nebylo tak rozsáhlé, až v roce 2000 došlo k událostem, které zásadním způsobem tuto situaci změnily. Celosvětová instituce Komise cenných papírů (The International Organisation of Securities Commissions) sdružující potvrdila, že považuje pouze standardy IAS/IFRS za standardy splňující požadavky světových kapitálových trhů. Další událost se týkala EU, v polovině roku 2002 Rada EU vydala nařízení, že společnosti kótované na evropských burzách jsou povinny vyhotovovat nejpozději od roku 2005 účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS. (Kovanicová, 2012, s. 131, 132; Žárová, 2006, s. 65)

Koncem roku 2004 Evropská komise schválila nařízení, dávající všem účetním jednotkám od 1. ledna 2005 za povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IAS/IFRS. Téměř až do konce roku 2004 nebylo v EU známo, v jaké podobě bude IAS/IFRS platné. Evropské banky nebyly spokojeny s plnou verzí IAS/IFRS. Z důvodu uspokojení požadavků evropských bank došlo k vynechání některých sporných částí. Proto se evropská varianta IAS/IFRS odlišuje od plné verze IAS/IFRS. (Deloitte, 2016b s. 17; Jílek, Svobodová, 2014, s. 20; Žáková, 2006, s. 70, 71)

Společnosti zemí, které nejsou členy EU, ale jsou kótované na regulovaném trhu EU, musí předkládat účetní závěrku sestavenou buď podle IAS/IFRS v podobě přijaté EU nebo podle IAS/IFRS v podobě přijaté IASB nebo dle obecně dodržovaných účetních postupů, které Evropská komise označila za ekvivalentní k IAS/IFRS. (Deloitte ČR, 2015, s. 21,26-27)

Aby IAS/IFRS byly využívány i malými a středními podniky (SME), byl schválen 9. července 2009 standard IFRS for Small and Medium-sized Entities, který je mnohem jednodušší než úplná verze IAS/IFRS. Popis IAS/IFRS SME neobsahuje doporučené postupy účtování, je zaměřen na uznávání, oceňování a vykazování položek účetní závěrky. (Paseková, 2012, s. 20-22) IAS/IFRS pro SME je soustředěno na posílení vypovídací hodnoty výkazů pro potřeby rozhodování a snížení informační asymetrie. V IFRS pro SME byly vynechány některá témata, jako například vykazování podle segmentů, mezitímní finanční výkaznictví a účtování o majetku určeném k prodeji. (Bartůňková, 2013, s. 149-155; Perera, Chand, 2005, s. 166, 169; Strouhal, 2012, s. 452-458)

Cílem IASB je docílit v budoucnosti stavu, kdy podle plné verze IAS/IFRS budou vykazovat výsledky nejen podniky kótované, ale všechny podniky spadající do skupiny,

kteřá má odpovědnost vůči veřejnosti. Do této skupiny podle IASB spadají účetní jednotky, které ukládají účetní závěrky u komise pro cenné papíry nebo u jiného regulátora za účelem vydání akcií nebo dluhopisů na veřejném trhu. Také sem spadají účetní jednotky, které drží aktiva velkého objemu, např. banky, pojišťovny nebo makléři s cennými papíry. (Kovanicová, 2012, s. 132-133,136-137)

Přijetí IAS/IFRS může vypovídat i o ekonomické strategii jednotlivých států. Mnoho států přijalo IAS/IFRS, protože předpokládají, že soudržnost v oblasti účetního výkaznictví v podobě přijetí IAS/IFRS poskytuje jejich ekonomikám přístup k většímu kapitálu. Investoři, věřitelé, finanční analytici a další uživatelé účetní závěrky přivítají přínosy aplikace těchto standardů, neboť vyžadují vysoce kvalitní, transparentní a srovnatelné informace bez ohledu na zemi původu. (Collings, 2012, s. 9,15; Romanna a Sletten, 2016 s. 1517-1543)

Koncepční rámec je základním a nejdůležitějším teoretickým východiskem IAS/IFRS, protože účetní výkazy IAS/IFRS se sestavují podle dvou prvků, a to koncepčního rámce a standardu č. 1 (*IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetních výkazů*). (Dvořáková, 2014, s. 15; Kovanicová, 2004, s. 189). Koncepční rámec bude podrobněji popsán v následující kapitole. Výčet všech mezinárodních standardů je uveden v příloze č. 1. Významnější standardy budou podrobněji popsány v kapitole zabývající se porovnáním mezinárodních účetních standardů a ČÚL.

1.1.2 Koncepční rámec IFRS

Koncepční rámec definuje účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky (aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady), kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Koncepční rámec není účetním standardem a neřeší žádný konkrétní problém. Jde o všeobecný návod, ze kterého vycházejí účetní standardy. (Kovanicová, 2004, s. 189; Ficbauer, Ficbauer, 2009, s. 33) Koncepční rámec je proto důležitým předpokladem pro porozumění všem účetním standardům (Dvořáková, 2014, s. 15).

Cílem koncepčního rámce je vytvořit předpoklady pro sjednocené pojmenování výrazů, vytvořit obsahový rámec pro vymezení pojmů, dále postupně vybudovat podmínky pro harmonizaci standardů a právních předpisů různých zemí, a také pomáhat auditorům při vytváření názoru a uživatelům při interpretaci účetní závěrky (Bohušová, 2008, s. 23).

Koncepční rámec vymezuje (Dvořáková, 2014, s. 16; Hinke, 2007, s. 9):

- informační potřeby uživatelů účetní závěrky a základní typy ekonomických rozhodnutí, k nimž jsou užívány účetní informace,
- cíl účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu.

Koncepční rámec vychází z vymezení uživatelů účetní závěrky a jejich informačních potřeb. Účetní závěrka je určena především pro externí uživatele a musí se přizpůsobovat jejich potřebám. Uživateli účetní závěrky jsou především investoři, držitelé majetkových účastí, věřitelé, zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, konkurence, stát ale i další subjekty. (Dvořáková, 2014, s. 16)

Cílem účetní závěrky je podat uživatelům informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku. Dodržování zásad uvedených v koncepčním rámci a v jednotlivých účetních standardech by mělo k tomuto cíli vést. (Dvořáková, 2014, s. 17; Jílek, Svobodová, 2013, s. 75)

Koncepční rámec dále obsahuje základní předpoklady pro sestavování účetní závěrky. Jedná se o akruální princip, předpoklad neomezeného trvání podniku, periodicita vykazování a věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. Akruální princip znamená, že v daném účetním období jsou zachyceny pouze ty hospodářské operace, které s ním časově a věcně souvisí. Předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky znamená, že při hodnocení ekonomických jevů je třeba předpokládat pokračování hospodářské jednotky v jejích aktivitách. Periodicita vykazování uvádí délku účetního období, která je jeden rok, buď hospodářský⁵, nebo kalendářní a zároveň vyjadřuje pravidelně se opakující cyklus sestavování výkazů za tato období. Věrná a poctivá prezentace vyžaduje zobrazení transakcí a dalších skutečností a podmínek v souladu s definicemi a kritérii rozpoznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů uvedených v koncepčním rámci, které jsou dále konkretizovány

⁵ Hospodářský rok je dvanáct po sobě jdoucích měsíců.

v jednotlivých standardech. (Dvořáková, 2014, s. 17, 18; Bohušová, 2008, s. 25; Bokšová a kol. 2015, s. 430-436)

Hlavní kvantitativní charakteristiky účetní závěrky požadované v koncepčním rámci jsou (Bohušová, 2008, s. 24, 25; Jílek, Svobodová, 2013, s. 76):

- srozumitelnost – je důležité prezentovat účetní informace jasně a v logické struktuře,
- relevance – je stanovena povahou a věcným obsahem informace,
- spolehlivost – je dodržena, když informace neobsahují věcné chyby a pravdivě vyjadřují skutečnost,
- srovnatelnost – stejné hospodářské operace uskutečněné v různých účetních jednotkách byly zachyceny shodně.

Koncepční rámec stanovuje čtyři oceňovací báze, a to ocenění s pomocí historických nákladů, běžné ceny, realizovatelné hodnoty a současné hodnoty (Bohušová, 2008, s. 31, 32; Jílek, Svobodová, 2013, s. 77).

Historická cena vychází z výše původních nákladů vynaložených při pořízení, nebo z ocenění v odhadnuté hodnotě, kterou bylo potřeba vynaložit na jejich získání v době jejich pořízení. Oceňování historickou cenou vychází ze skutečnosti, že hospodářské operace v účetních výkazech už proběhly. U aktiv se jedná o částku vynaloženou na získání aktiv v době pořízení. U závazků se jedná o částku, kterou by bylo možné získat při postoupení závazku. (Bohušová, 2008, s. 31; Hinke, 2007, s. 11)

Běžná cena je založena na ocenění aktiv částkou, která by měla být uhrazena, kdyby bylo stejné nebo obdobné aktivum pořízeno v současné době. Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla nutná k vypořádání závazku v současné době. Pomocí běžné ceny lze odstranit nedostatek oceňování na bázi historických cen, protože běžná cena se vztahuje k současným tržním podmínkám. (Bohušová, 2008, s. 32; Hinke, 2007, s. 11)

Realizovatelná hodnota, někdy také označována jako vypořádací hodnota, zakládá ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků. Toto ocenění odráží odhadovanou cenu oceněného aktiva účetní jednotky, která se chystá majetek prodat. Závazky se vyjadřují v nediskontovaných peněžních částkách, které bude nutno vynaložit k úhradě závazků v běžném podnikání k datu ocenění. (Dvořáková, 2008, s. 25; Hinkde, 2007, s. 11)

Současná hodnota aktiv odráží současnou diskontovanou hodnotu budoucích čistých přítoků peněz, které bude aktivum dle očekávání vytvářet v běžném podnikání. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které budou dle předpokladu, nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání. Současná hodnota je spíše metodou, umožňuje přinést do ocenění nejrůznější faktory času. (Dvořáková, 2008, s. 25; Hinke, 2007, s. 12)

Existuje ještě jedna forma ocenění, která není v koncepčním rámci zahrnuta, ale jedná se o velmi důležitý model ocenění z pohledu IAS/IFRS, protože se může využívat pro ocenění ke dni sestavení účetní závěrky, kdy je vyžadováno přecenění položek aktiv a závazků na reálnou hodnotu. Jedná se o model fair value neboli ocenění reálnou (tržní) hodnotou. Reálná hodnota je definována jako částka, za kterou by se aktivum mohlo směnit mezi znalými a ochotnými stranami při transakci za běžných podmínek na hlavním trhu s aktivem. Ocenění reálnou hodnotou umožňuje hodnotu aktiv a závazků jak snižovat, tak i zvyšovat. V případě zvyšování hodnoty se využívá účet fond z přecenění, v případě snížení hodnoty se hodnota tohoto účtu snižuje, a pokud došlo ke snížení hodnoty a účet není vytvořen, účtuje se toto snížení rovnou do nákladů. Problematikou oceňování reálnou hodnotou se podrobně zabývá standard *IFRS 13* (Kraftová, Suchánek, 2012, s. 29; Strouhal, 2013, s. 42-46; Strouhal; Bokšová, 2015, s. 99). V koncepčním rámci jsou dále řešeny postupy v případě změny účetních pravidel či odhadů a způsoby provádění oprav chyb (Kraftová, Suchánek, 2012, s. 31,32; Strouhal, Bokšová, 2015, s. 115).

Koncepční rámec na závěr vymezuje pojetí kapitálu a jeho uchování. Rozlišuje dva způsoby uchování kapitálu: finanční uchování kapitálu a fyzické uchování kapitálu. Finanční uchování kapitálu znamená, že zisk byl vydělán pouze tehdy, pokud čistá aktiva na konci období převyšují čistá aktiva na začátku období po vyloučení rozdělení vlastníkům. Koncept fyzického uchování uvádí, že zisk byl vydělán pouze tehdy, pokud výrobní kapacity jednotky na konci období převyšují výrobní kapacity na začátku období po vyloučení rozdělení vlastníkům a příspěvků během období. (Jílek, Svobodová, 2013, s. 77)

1.2 Účetnictví dle ČÚL

Pravidla pro vedení finančního účetnictví v ČR jsou stanovena na základě ČÚL, která je spravována Ministerstvem financí ČR. Ministerstvo provádí jeho regulace prostřednictvím *Zákona 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů* (dále jen zákon o účetnictví). (Kovanicová, 2004, s. 114). Tyto předpisy se zaměřují na zobrazení

ekonomických jevů v českém finančním účetnictví, tzn. na metodické postupy při účtování prostřednictvím směrné účtové osnovy. Tyto postupy se následně projeví v účetních výkazech, jejichž forma je rovněž předurčena zákonem. (Hinke, Hrdý, 2012, s. 71-80) Forma a obsah českého finančního účetnictví jsou dány nejen českými legislativními pravidly, ale také dalšími normami českého právního řádu, a také obsahem evropské legislativy. (Kovanicová, 2004, s. 114)

Do současného legislativního rámce platného v ČR, pro všechny právnické a fyzické osoby, které jsou účetními jednotkami a které povinně vedou účetnictví, je možné zařadit (Strouhal a kol., 2012, s. 58,59):

- *Zákon 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Vyhláška 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,*
- *České účetní standardy pro podnikatele,*
- *Vyhláška 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,*
- *Zákon 586/1992 Sb. o daních z příjmů,*
- *Zákon 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,*
- *Zákon o obchodních korporacích 90/2012 Sb.,*
- *Ostatní předpisy.*

1.2.1 Zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví je společný pro všechny účetní jednotky bez ohledu na to, zda jsou nebo nejsou podnikatelským subjektem (Strouhal a spol., 2012, s. 59). *Zákon o účetnictví* je rozdělen do sedmi částí. První část tvoří obecná ustanovení. Jsou zde vymezeny účetní subjekty, které jsou povinny vést účetnictví. Druhá část je věnována rozsahu vedení účetnictví, povinností a náležitostí účetních dokladů, účetních zápisů a účetních knih. Třetí část zákona upravuje účetní závěrku. V této pasáži je vymezeno použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky, povinnost ověřování účetní závěrky auditorem a způsob zveřejnění. Část čtvrtá je věnována způsobům oceňování majetku a závazků. Pátá část se zabývá inventarizací. Šestá část upravuje povinnou archivaci účetních záznamů. Sedmá část tvoří ustanovení společná, přechodná a závěrečná. (*Zákon o účetnictví*)

Povinností podle *zákona o účetnictví* je vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem (*zákon o účetnictví*). Účetnictví je úplné, jestliže jsou zaúčtovány všechny účetní operace týkající se

účetního období. Účetnictví je vedeno průkazným způsobem, jestliže jsou účetní případy a účetní zápisy zaznamenány včetně účetního dokladu. Účetnictví je správné, jestliže nebyly porušeny povinnosti stanovené zákonem. Předmětem účetnictví je účtovat o stavu a pohybu majetku, závazků, dále také o nákladech, výnosech a o výsledku hospodaření. (Opletalová, 2006, s. 7, 8)

Zákon tyto pojmy podrobně nevysvětluje, ale odkazuje na prováděcí *vyhlášky a české účetní standardy*. Ukládá také povinnost účtovat o předmětu účetnictví účetní jednotky podvojnými zápisy, a to do období, s nimiž tyto skutečnosti souvisí. Účetní jednotky musí při vedení účetnictví respektovat směrnou účtovou osnovu. Směrná účtová osnova je seznam účtových tříd a účtových skupin, v rámci kterých si dále účetní jednotka sama sestaví svůj účtový rozvrh, viz příloha č. 2, v němž jsou uvedeny veškeré účty, které účetní jednotka ve sledovaném období používá. Pojem účetní jednotka podle ČÚL zahrnuje právnické osoby, zahraniční osoby, pokud na území ČR podnikají, organizační složky státu, fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku, ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí, ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis. (Strouhal a kol., 2012, s. 59, 60; Opletalová, 2006, s. 10, 11)

Zákon o účetnictví stanovuje obecně uznávané účetní zásady, předpoklady a principy, mezi které je možné zařadit: respektování zásady účetní jednotky, které podrobněji vymezuje § 1, *zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. Dalším principem je aktuální princip, předpoklad trvání účetní jednotky, periodicita vykazování v kalendářním nebo hospodářském roce a věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví. Je sem možné zařadit i zásadu stálosti metod mezi účetními obdobími, zásadu materiálnosti účetnictví a zásadu opatrnosti. Zásada stálosti metod zajišťuje, aby metody účtování hospodářských operací, oceňování a náplň položek ve výkazech zůstaly stejné nejen uvnitř období, ale i mezi nimi. Zásada materiálnosti účetnictví je definována ve spojitosti s věrným a poctivým obrazem skutečnosti. Zásada opatrnosti se využívá při oceňování majetku a závazků, při jejímž uplatnění se má brát ohled na případná rizika a nejistoty spojené s případným nadhodnocením. V účetních výkazech se uvedou jen zisky, které byly opravdu realizovány, oproti tomu známé ztráty i závazky se do účetních výkazů promítnou i tehdy, kdy k termínu

sestavení výkazu není jejich výše přesně známá. (Kovanicová, 2012, s. 173, 174; Máče, 2013, s. 19, 20)

Zákon o účetnictví rozlišuje také, v jakém rozsahu je možné vést finanční účetnictví, a to buď v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu. Finanční účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést pouze zákonem stanovené účetní jednotky (zákon o účetnictví). Při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou účetní jednotky používat účtový rozvrh sestavený pouze na úrovni účtových skupin, mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, nemusí vést knihy analytických účtů ani knihy podrozvahových účtů, sestavují účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu. Ostatní účetní jednotky musí vést finanční účetnictví v plném rozsahu. (Strouhal a kol., 2012, s. 62,63; Kovavicová, 2008, s. 175)

Zákon o účetnictví je společným zákonem pro všechny účetní jednotky, proto je nutné zohlednit specifika různých typů účetních jednotek pomocí *vyhlášek a českých účetních standardů*, které jsou pro jednotlivé typy účetních jednotek určeny. Specifika se týkají hlavně vymezení rozsahu a způsobu sestavení účetní závěrky, jedná se především o obsahové vymezení některých položek rozvahy a způsobu sestavení výkazů zisků a ztrát, směrné účtové osnovy. (Kovanicová, 2012, s. 171-173)

Zákon o účetnictví také stanovuje, v jakých cenách musí účetní jednotka oceňovat majetek. Účetnictví musí být uvedeno v české měně, v případě aktiv pořízených v cizí měně musí použít účetní jednotka kurz České národní banky (ČNB) a převést hodnotu na českou měnu. *Zákon o účetnictví* uznává následující způsoby ocenění: s pomocí pořizovací ceny, reprodukční pořizovací ceny, pomocí vlastních nákladů, jmenovité hodnoty a reálné hodnoty. Popis jednotlivých způsobů ocenění je uveden v následující tabulce. (Strouhal a kol. 2013, s. 64, 65)

Tab. 1: Způsoby oceňování majetku

Ocenění	Popis ceny	Aplikace
Pořizovací cena	Cena pořízení majetku včetně nákladů, které s jeho pořízením souvisí	Na nakupovaný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, zásoby, cenné papíry a podíly, atd.
Reprodukční pořizovací cena	Cena majetku v době, kdy se o něm účtuje	Na majetek v případě bezúplatného nabytí a na majetek vyrobený ve vlastní režii, u něhož nelze stanovit výši vlastních nákladů
Vlastní náklady	Cena majetku vyjádřené v přímých nákladech vynaložených na výrobu či jinou činnost a částka nepřímých nákladů spojených s majetkem	Na zásoby, majetek vlastní výroby
Jmenovitá hodnota	Cena v nominální výši	Na pohledávky, závazky, peněžní prostředky a ceniny
Reálná hodnota	Cena stanovená tržní hodnotou	Na ocenění k rozvahovému dni pro určitou kategorii majetku a závazků

(Zdroj: Strouhal a kol. 2013, s. 64,65)

1.2.2 Vyhlášky a české účetní standardy

Účetním jednotkám jsou určeny vyhlášky a účetní standardy dle jejich zaměření. Cílem jednotlivých standardů podle *zákona o účetnictví a prováděcích vyhlášek č. 50x/2002 Sb., pro jednotlivé typy účetních jednotek*⁶ je stanovit základní postupy a metody účtování (způsob oceňování, postupy odpisování, tvorbu a použití rezerv a další oblasti). Jejich obsah nesmí být v rozporu s ustanoveními *zákona o účetnictví* nebo s dalšími právními předpisy. Pokud účetní jednotka bude postupovat podle daných standardů, tak se předpokládá, že plní ustanovení o účetních metodách podle *zákona o účetnictví*. V této práci bude blíže představena *vyhláška pro podnikatele č. 500/2002 Sb.*, (Schiffer, 2010, s. 18,19; Strouhal a kol., 2012, s. 66) *Přehled českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů* je uveden v příloze č. 3. (Svobodová, Trávníčková, 2011, s. 8).

⁶ *č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro podnikatele, vyhlášku 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro společnosti působící v oblasti cenných papírů*

Vyhláška č. 500/2002 Sb., upravuje (Kovanicová, 2012, s. 175,177; Strouhal a kol., s. 65):

- působnost, uvádí pro jaké subjekty/účetní jednotky je určena,
- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek v účetní závěrce,
- uspořádání a označování vybraných položek základních účetních výkazů (rozvaha a výkaz zisků a ztrát),
- obsahové vymezení a uspořádání příloh (přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu),
- směrnou účtovou osnovu reprezentující závazný účetní model českého finančního účetnictví podnikatelů,
- přípustné účetní metody a jejich použití (bilanční princip, podvojnost, oceňování, inventarizace a soustava účtů),
- metody přechodu z daňové evidence na účetnictví,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky.

Účetní závěrku tvoří rozvaha neboli bilance, výkaz zisků a ztrát neboli výsledovka a přílohy k účetním výkazům. Součástí přílohy mohou být další dva výkazy, a to přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. (Kovanicová, 2012, s. 357; Novotný, 2016, s. 25,26)

Účetní závěrka poskytuje potřebné informace nejen pro potencionální investory a obchodníky na burze, ale také pro stát, věřitele, obchodní partnery, zaměstnance a další uživatele. Je velice důležité z důvodu zajištění důvěryhodnosti ověřit informace v účetní závěrce. Některé účetní jednotky musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Auditor kontroluje, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, zda je v souladu s ČÚL nebo IAS/IFRS. (Sládková a kol., 2009, s. 19, 20, 43)

V práci bylo uvedeno, jaká jsou pravidla, normy, standardy a zákony pro vedení českého účetnictví a účetnictví dle IAS/IFRS. V následující kapitole budou oba standardy porovnány a uvedeny základní rozdíly mezi IAS/IFRS a ČÚL.

2 Porovnání IAS/IFRS s ČÚL

Porovnání základních koncepcí IAS/IFRS a ČÚL v obecné rovině bylo uvedeno už v předešlých kapitolách. To čím se účetnictví zabývá (aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady) je na celém světě shodné, i když obsah některých aktiv a závazků se v různých zemích odlišuje. Z pohledu IAS/IFRS i ČÚL jsou dodržovány obdobné principy, pravidla, mezi které patří aktuální princip, periodicita vykazování, předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky a věrná a poctivá prezentace účetní závěrky. Nicméně, i přes snahu o přiblížení se ČÚL mezinárodním standardům, se setkáváme s odlišnostmi, a to zejména při oceňování aktiv a závazků a při zobrazování nákladů. (Kovanicová, 2012, s. 123-125)

ČÚL je orientovaná především daňově, tedy výstupy jsou přizpůsobeny zejména požadavkům státu pro výběr daní, což je dáno mimo jiné i historickými důvody. Proti tomu IAS/IFRS je zaměřeno na velkou škálu potenciálních uživatelů účetních výkazů, a proto je koncipováno tak, aby byly co nejlépe uspokojeny jejich požadavky. V textu IAS/IFRS je dokonce zmíněno, že úřady spravující daně mají obvykle dost mocenských nástrojů, které mohou použít, aby od účetních jednotek získaly dostatek informací, které potřebují, tudíž není nutné jejich požadavky primárně řešit v rámci pravidel IAS/IFRS. Z důvodu informovat širokou škálu uživatelů klade IAS/IFRS velký důraz na zveřejňování výkazů. Účetní jednotky musejí jednotlivé výkazy detailně popsat, vysvětlit jejich smysl, identifikovat případná rizika a poskytnout vždy všechny relevantní související informace, jejichž neuvedením by mohlo být uživatelům znesnadněno přijímat ekonomická rozhodnutí na základě účetní závěrky. Oproti ČÚL je zde kladen velký důraz na smysl a vypovídací schopnost vykazovaných a zveřejňovaných záznamů. Je zde tedy významný rozdíl v přístupu z pohledu uživatelů, kterým jsou výstupy účetnictví určeny. (Černý, 2005; s. 1; Krupová a spol., 2005, s. 2; Mládek, 2012, s. 1)

Účetní jednotky na území ČR, které implementují nebo budou implementovat IAS/IFRS, se musí rozhodnout, jestli budou vést duální účetnictví dle ČÚL i IAS/IFRS, což je nejpřehlednější a jedná se z hlediska softwarové vybavenosti i administrativní náročnosti o nejdražší variantu, nebo zdali povedou účetnictví pouze dle ČÚL a k rozvahovému dni jednorázově pro účely sestavení harmonizované účetní závěrky upraví reporty dle IAS/IFRS, anebo přejdou na vedení účetnictví pouze podle IAS/IFRS⁷. V případě poslední

⁷ČÚL tuto variantu umožňuje, ale pouze účetním jednotkám, které jsou vlastněny zahraniční mateřskou organizací

možnosti však musí ve své účetní agendě vést informace, nejčastěji pomocí analytické evidence nebo pomocí jiného nástroje (např. MS Excel), pro výpočet daně z příjmu dle ČÚL. Účetní jednotky na území ČR, i když berou ohled na IAS/IFRS, se často snaží vést účetnictví podle ČÚL, z důvodu jednoduchosti, a pouze v oblastech, kde se ČÚL rozchází s pravidly IAS/IFRS sledují rozdíly pomocí analytické evidence, případně zavádí do svého účtového rozvrhu nové účty. Dnešní doba přináší účetním jednotkám mnoho variant softwarové podpory a podle možností a potřeb si mohou účetní jednotky nastavit účetní informační systém podle jejich individuálních potřeb. (iPodnikatel, 2011; Černý, 2005; Kučerová, 2016; Vinš, 2016)

Dnes je rozsáhlá řada účetních informačních systémů a účetní jednotky si mohou vybrat mezi různými produkty od dodavatelů těchto systémů. Mezi velké dodavatele informačních systémů, které poskytují podnikům podporu při vedení IAS/IFRS v různých formách jsou společnosti SAP, s.r.o. (SAP All-in-one, SAP Business one, SAP Business Suite), Asseco Solutions, a.s. (Helios Orange), JKR, s.r.o. (BYZNYS ERP), ABRA Software a.s (Abra Gen) a Cigler Software, a.s (Money S4). Záleží na každé účetní jednotce, pro který se rozhodne a který bude vyhovovat právě jejím požadavkům. (SystemyOnLine, 2016b)

Společnost SAP ČR, spol. s r.o. poskytuje účetním jednotkám informační systémy SAP All-in-one, SAP Business one, SAP Business Suite, které zahrnují podporu účetních jednotek při přípravě finančních výkazů podle IAS/IFRS navíc k jejich skupinovému výkaznictví a všem dalším potřebám výkaznictví podle všeobecně přijatých zásad účetnictví. Také poskytuje možnost vedení účetnictví dle IAS/IFRS. (SAP, 2016, SystemyOnLine, 2016b) Asseco Solutions, a.s. poskytuje účetním jednotkám produkt Helio Orange, který ve svých parametrech uvádí, že poskytuje svým uživatelům, v části další funkce a vlastnosti i vykazování dle jiných účetních norem, a to IAS/IFRS a GAAP. (Systém online, 2016a) Společnost JKR poskytuje systém BYZNYS ERP, jehož součástí je modul Excellent v rámci Business Intelligence. Součástí modulu Excellent je tvorba celostátních a statistických výkazů, včetně plnohodnotné podpory výkazů IAS/IFRS. (JKR, 2016) Také Abra Software, a.s. poskytuje modul Abra Flexibee, který kromě toho, že umožňuje sestavení výkazů dle ČÚL, také poskytuje možnost sestavovat výkazy podle IAS/IFRS (Abra, 2016). Společnost Cigler Software, a.s. poskytuje produkt Money S4, který po přikoupení modulu Datev-Balance nabízí možnost vedení účetnictví souběžně dle ČÚL a IAS/IFRS. Tento účetní modul je nutno pořídit samostatně jako externí modul, který pak umožňuje sestavení

účetních výkazů podle jiných národních úprav, například německé a zejména reporting dle IAS/IFRS. (ERP forum, 2010)

V další kapitole budou podrobněji představeny jednotlivé rozdíly, které byly mezi oběma standardy identifikovány. Rozdíly budou postupně popsány po jednotlivých standardech dle logické návaznosti.

2.1 Účetní závěrka

Účetní závěrku dle IAS/FRS popisuje především standard *IAS 1 Prezentace účetní závěrky*. V tomto standardu jsou rozvedeny základní zásady a předpoklady pro sestavení účetních výkazů stanovené Koncepčním rámcem. U každé účetní závěrky sestavené podle IAS/IFRS, musí být výslovně uvedeno, že je sestavena podle těchto standardů. Každá účetní závěrka musí obsahovat údaje minimálně za jedno předchozí účetní období. (Bohušová, 2008, s. 40; Dvořáková, 2008, s. 71)

IAS 1 obsahuje požadavky na povinné součásti účetní závěrky a pojí se ještě s dalšími IAS/IFRS (Dvořáková, 2008 s. 72) :

- *IAS 7 – Výkaz peněžních toků,*
- *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,*
- *IAS 34 Mezitímní účetní závěrka,*
- *IAS 10 Události po rozvahovém dni,*
- *IFRS 8 Provozní segmenty,*
- *IFRS 1 První přijetí IFRS,*
- *IAS 33 Zisk a akcie,*
- *IAS 24 Zveřejňování spřízněných stran.*

Základními prvky účetní závěrky dle IAS/IFRS jsou prvky vztahující se k vyjádření finanční pozice (aktiva, závazky, vlastní kapitál) a prvky vztahující se k výkonnosti (náklady a výnosy). Účetní závěrka obsahuje výkaz o finanční pozici ke konci období (rozvaha), výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku za období (výkaz zisku a ztráty), výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích a komentáře. Pojem rozvaha byl nahrazen pojmem výkaz o finanční pozici ke konci období, ale účetní jednotky mohou dále užívat staré označení výkazu rozvaha (Bohušová, 2008, s. 27-30; Deloitte, 2016 b, s. 53; Jílek, Svobodová, 2013, s. 76, 77).

Aktiva jsou vymezena jako ekonomický zdroj, který je využíván podnikem a jeho existence v podniku je výsledkem minulých skutečností. Očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Aktivum musí být přesně měřitelné. Účetní jednotky si mohou při vedení IAS/IFRS zvolit, zda budou majetek vykazovat v pořadí podle likvidity od nejméně likvidního majetku po nejvíce likvidní majetek anebo naopak (Bohušová, 2008, st. 27,28; Collings, 2016, s. 13). Dle IAS/IFRS závazky jsou současnou povinností podniku, které vznikají na základě minulých událostí. Jejich vypořádání bude znamenat odtok podnikových zdrojů z účetní jednotky. Závazky jsou spolehlivě měřitelné. Uhrazení závazků může být různými způsoby: platbou penězi, převodem vlastních aktiv, poskytnutím služeb, nahrazením závazku jiným závazkem neboli kapitalizace závazků, přeměnou závazku na vlastní kapitál. (Jílek, Svobodová, 2013 s. 76) Vlastní kapitál je kvantitativně zbývající část aktiv po odečtení závazků. Vlastnímu kapitálu není v IAS/IFRS věnován samostatný standard a je definován pouze v rámci koncepčního rámce.(Bohušová, 2008, s. 28; Dvořáková, 2008, s. 211; Hinke, 2013, s. 19)

Náklady snižují ekonomický prospěch během účetního období, protože snižují aktiva nebo zvyšují závazky a jsou důsledkem minulých transakcí. IAS/IFRS rozlišuje dvě skupiny nákladů. Náklady vznikající při běžné činnosti účetní jednotky, a také náklady v podobě ztráty, které většinou nevznikají v důsledku běžné činnosti, ale např. z důvodu změny kurzu cizí měny. (Bohušová, 2008, s. 30; Jílenek, Svobodová, 2013, s. 77). Výnosy jsou budoucí ekonomické přínosy, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu. Výnosy zahrnují jak výnosy z běžné činnosti, tak i ostatní „ přínosy“, které mohou, ale nemusí být spojeny s běžnou činností podniku. Přínosy se obvykle vykazují snížené o související náklady. Součástí IAS/IFRS je zvláštní standard na vykazování výnosů, jedná se o *IAS 18 - Výnosy*. Výnosy i náklady musí být spolehlivě měřitelné. (Hinke, 2013a, s. 25)

Rozvaha dle IAS/IFRS zachycuje aktiva, závazky a vlastní kapitál. Rozvaha je charakteristická tím, že aktiva a závazky rozlišuje na krátkodobé a dlouhodobé. Za krátkodobé jsou považovány aktiva a závazky, u kterých se očekává, že budou uhrazeny nebo vypořádány do 12 měsíců od rozvahového dne a jsou drženy hlavně za účelem obchodování. *IAS 1* nepředepisuje přesnou formu pořadí jednotlivých položek rozvahy, ale je stanoveno, že rozvaha musí mít určité položky aktiv, závazků a vlastního kapitálu a určité formální náležitosti. Rozvaha může mít dle IAS/IFRS formát vertikální nebo horizontální. Formát horizontální je postaven na bilančním principu aktiva se rovnají závazkům a vlastnímu kapitálu a preferuje hledisko likvidity. Formát vertikální je založen na tzv.

modifikaci bilanční sumy, kdy suma aktiv mínus suma závazků se rovná vlastní kapitál. Ilustrativní struktura rozvahy je uvedena v příloze č. 4. (Dvořáková, 2008, s. 72,73, Kraftová, Suchánek, 2012, s. 34)

Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku za období je veden buď v jednom výkazu, nebo ve dvou výkazech a to ve výkazu zisku a ztrát (ostatní úplný výsledek hospodaření) a výkazu o úplném výsledku hospodaření. Ostatní úplný výsledek hospodaření zahrnuje informace o majetku, který je v minulosti vykazován pouze ve fondech z přecenění ve vlastním kapitálu, např. se tím zabývají standardy *IAS 36 - Přecenění pozemku a IAS 39 - Finanční aktiva*. V účetnictví se nám změna hodnoty majetku projeví na účtu fond z přecenění. Každý majetek musí mít, většinou pomocí analytické evidence, otevřen svůj účet fond z přecenění. Při kapitálovém přecenění se promítne změna i do úplného výsledku hospodaření. Výkaz o úplném výsledku hospodaření zahrnuje veškeré náklady, výnosy daného období a ostatní změny vlastního výsledku hospodaření. *IAS 1* formuluje minimální položky, které musí výkaz o úplném výsledku hospodaření obsahovat, viz následující tabulka. (Dvořáková, 2008, s. 275-279; Kraftová, Suchánek, 2012, s. 36,37; Strouhal, 2012, s. 45-46)

Tab. 2: Minimální struktura informací ve výkazu o úplném výsledku hospodaření dle IAS/IFRS

Minimální struktura informací ve výkazu o úplném výsledku hospodaření	
Výnosy	Transakce ovlivňující hospodářský výsledek
Finanční náklady	
Podíly zisků a ztrát přidružených podniků	
Daňové náklady	
Zisk (ztráta) z ukončených činností po zdanění	
Zisk (ztráta) z přecenění aktiv a závazků	
Zisk nebo ztráta	Ostatní výsledky hospodaření
Jednotlivé složky ostatního výsledku hospodaření	
Podíly na ostatních výsledcích hospodaření přidružených podniků	
Úplný výsledek hospodaření	Alokace zisku/ztráty vlastníkům
Zisk/ztráta (připadající na menšinový podíl, připadající vlastníkům mateřské společnosti)	
Úplný výsledek hospodaření (připadající na menšinový podíl, připadající vlastníkům mateřské společnosti)	Alokace úplného výsledku hospodaření vlastníkům

(Zdroj: Dvořáková, 2008, s. 277)

Členění výkazu zisku a ztrát je často podrobnější než výše uvedené minimální požadavky na informace pro sestavení výkazu o úplném výsledku hospodaření. Členění

výkazu zisku a ztráty mohou také účetní jednotky dle IAS/IFRS sestavovat podle způsobu účetního zaznamenávání nákladů, např. většina účetních jednotek s obchodní činností upřednostňují členění podle funkce, pak sestavuje účelový výkaz zisku a ztráty a naopak účetní jednotky výrobního charakteru preferují druhové členění nákladů a sestavují výkaz zisku a ztráty s druhovým členěním nákladů. Ilustrační struktura výkazu zisku a ztráty dle druhového a účelového členění nákladů je uvedena v tabulce 3. (Kraftová, Suchánek, 2012, s. 36)

Tab. 3: Ilustrační struktura výkazu zisku a ztráty dle druhového a účelového členění nákladů

Druhové členění	Účelové členění
+ Výnosy	+ Výnosy
+ Ostatní provozní výnosy	- Náklady na prodej
+/- Změna stavu zásob	= Hrubý zisk
- Spotřeba surovin a materiálu	+ Ostatní výnosy
- Náklady na zaměstnanecké požitky	- Odbytové náklady
- Odpisy	- Administrativní náklady
- Ostatní náklady	- Ostatní náklady
= Zisk	= Zisk
- Daň ze zisku	- Daň ze zisku
- Zisk za období	- Zisk za období

(Zdroj: Kraftová, Suchánek, 2012, s. 36)

Výkaz zisku a ztráty dle IAS/IFRS může mít také kromě druhového a účelového členění, formu horizontální nebo vertikální. Každá účetní jednotka se musí rozhodnout, které členění je pro ni z hlediska její činnosti relevantnější a spolehlivější. Ve výkazu by účetní jednotka měla zveřejnit všechny významné položky, které ovlivnily tvorbu zisku/ztráty. Důležité je zde uvést kompenzaci položek ve výkazu zisku a ztrát. Výnosy z běžné činnosti jsou vykazovány nekompenzované, to znamená, že nejsou snižovány o související náklady. Výnosy kompenzované se vykazují snižené o související náklad, např. výsledky z prodeje krátkodobých a dlouhodobých aktiv včetně investic, o výdaje, na které byly vytvořeny rezervy v souladu s IAS 37 - *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, kurzové rozdíly*. (Dvořáková, 2008, s. 278-280; Kraftová, Suchánek, 2012, s. 36,37)

Výkaz změn vlastního kapitálu zahrnuje všechny změny, které vznikly ve vlastním kapitálu za uplynulé účetní období nebo pouze změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které plynou z kapitálových transakcí s vlastníky a z rozdělování vlastníkům. Tento výkaz musí obsahovat čistý zisk/ztrátu za období, pro každou položku vlastního kapitálu vliv změn v účetních pravidlech a oprav chyb a každou položku výnosů a nákladů, které nejsou

vykazovány ve výsledovce, ale přímo ve vlastním kapitálu. (Kraftová, Suchánek, 2012, s. 37)

Výkaz o peněžních tocích není upraven *IAS 1* a jako jediný výkaz má svůj vlastní standard *IAS 7- Výkaz o peněžních tocích*. Výkaz o peněžních tocích stanovuje rozdíl mezi počátečním a konečným stavem peněžních prostředků. Dále zahrnuje peněžní prostředky, peněžní toky (příjmy a výdaje peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů) a peněžní ekvivalenty (krátkodobé vysoce likvidní investice, které jsou jednoduše převoditelné na peněžní prostředky). Výkaz o peněžních tocích je sestavován za provozní, hlavní činnosti (výdělečná činnost podniku), investiční činnosti (pořízená dlouhodobá aktiva a dlouhodobé investice) a finanční činnosti (dochází ke změně vlastního kapitálu a úvěrových zdrojů). Podle *IAS 7* by měly být úroky a dividendy v tomto výkazu vykazovány samostatně a nezáleží, kde budou vykazovány, zda v provozní, investiční nebo finanční činnosti. Výkaz o peněžních tocích může být sestaven přímou i nepřímou metodou. *IAS 7* preferuje využití přímé metody, která spočívá ve sledování všech účetních operací s dopadem do cash flow, které dohromady dávají přehled ve třech hlavních oblastech příjmů a výdajů uskutečněných v provozní, investiční a finanční oblasti. Díky tomuto zveřejnění je možné odhadnout vývoj peněžních toků v budoucnosti. (Dvořáková, 2008, s. 285-289)

Komentáře dodržují předem danou strukturu, aby se v nich dobře uživatelé orientovali. Informace jsou řazeny postupně, uváděny jsou prohlášení o souladu s *IAS/IFRS*, souhrn použitých podstatných účetních pravidel, podpůrné informace o položkách v rozvaze, výkazu zisku a ztráty, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích, další zveřejnění a nefinanční zveřejnění, např. cíle a zásady řízení rizik. (Kraftová Suchánek, 2012, s. 39)

Dle ČÚL, přesněji podle *zákona o účetnictví*, se účetní závěrka skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy k účetním výkazům (přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu). ČÚL dle *Vyhlášky č. 500/2002* upravuje dvě podoby sestavování účetní závěrky, buď v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu mohou účetní jednotky sestavit účetní závěrku, pokud ji nemusí mít ověřenou auditorem. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., v plném znění* přesně stanovuje požadavky na účetní závěrku sestavenou v plném i zjednodušeném rozsahu a sestavenou za aktuální účetní období a jedno minulé období. (Kovanicová, 2012, s. 357 -359; Bokšová a kol. 2015, s. 430-436)

Rozvaha obsahuje výčet aktiv a pasiv, které jsou zachyceny k určitému časovému okamžiku. V aktivech je uvedeno složení majetku účetní jednotky a v pasivech je popsáno, z jakých zdrojů byl daný majetek financován, vzor rozvahy viz tabulka č. 4. U rozvahy je nutné dodržet základní pravidla tzv. bilanční princip, kdy aktiva se vždy musí rovnat pasivům, a zobrazení aktiv podle likvidity od nejméně likvidních položek po nejlíkvnější. (Kovaníková, 2012, s. 357; Novotný, 2016, s. 25, 26)

Tab. 4: Zjednodušené schéma rozvahy dle ČÚL

Aktiva	Rozvaha ke dni:	Pasiva
Dlouhodobá aktiva		Vlastní kapitál
Dlouhodobý majetek – hmotný, nehmotný, finanční		Základní kapitál
Oběžná aktiva		Kapitálové fondy a emisní ážio
Zásoby		Fondy ze zisku
Pohledávky		Výsledky hospodaření
Krátkodobý finanční majetek		Cizí zdroje
Peněžní prostředky		Rezervy
		Dlouhodobé závazky
		Krátkodobé závazky
Přechodná aktiva		Přechodná pasiva
Aktiva celkem		Pasiva celkem

(Zdroj: Novotný, 2007, s. 26)

Výkaz zisku a ztráty slouží pro získání detailních informací o jednotlivých položkách nákladů a výnosů a o jejich výši. Úkolem tohoto výkazu je podat informace o finanční výkonnosti podniku. Stejně jako rozvaha tak i výkaz zisku a ztráty má svoji danou formu. Výkaz zisku a ztráty zachycuje náklady a výnosy vždy za určité časové období, kterým je nejčastěji celé účetní období. Existuje struktura podle druhového členění (vzor viz příloha č. 5) a struktura podle účelového (provozního) členění výkazu zisku a ztráty (vzor viz příloha č. 6) Zjednodušená forma výkazu zisku a ztráty dle ČÚL je uvedena v tabulce č. 5. (Kovaníková, 2012, s. 361-364; Novotný, 2016, s. 35, 36)

Tab. 5: Zjednodušené schéma výkazu zisku a ztráty dle ČÚL

Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
-Náklady na prodej
=Hrubý zisk nebo ztráta
Ostatní provozní výnosy
-Ostatní provozní náklady
(1) Provozní výsledek hospodaření
Finanční výnosy
Finanční náklady
(2) Finanční výsledek hospodaření
(3) = (1) + (2) Výsledek hospodaření před zdaněním
-Daň z příjmů
(4) Výsledek hospodaření po zdanění
(5) Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
(6) = (4) - (5) Výsledek hospodaření výkazu zisku a ztráty

(Zdroj: Novotný, 2016, s. 36)

Přílohy přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou v ČÚL upraveny z hlediska obsahu, ale volba metody výpočtu peněžního toku a konstrukce příloh je v kompetenci účetní jednotky. Přehled o peněžních tocích obsahuje informace o rozdílech mezi počátečním a konečným stavem peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Účetní jednotka se musí rozhodnout pro jednu ze dvou metod (přímá, nepřímá), kterou bude používat pro zjištění peněžního toku. Přímá metoda je založena na principu, že každá položka příjmů a výdajů se přiřazuje do příslušné položky přehledu o peněžních tocích. Nepřímá metoda je v praxi více využívána. Tato metoda je založena na úpravě výsledku hospodaření účetní jednotky o nepeněžní transakce, neuhrazené náklady a výnosy minulých období, běžného období nebo budoucích účetních období a o položky příjmů a výdajů spojených s finanční a investiční činností. Účetní jednotky člení výkaz o peněžních tocích na výkaz z provozní, investiční a finanční činnosti. Přehled o změnách vlastního kapitálu dle ČÚL vysvětluje, k jakým došlo změnám, snížení nebo zvýšení, u jednotlivých položek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Účetní jednotka prezentuje přehled o změnách vlastního kapitálu dle vlastního uvážení s ohledem na srozumitelnost, četnost účetních případů a výši s tím spojených nákladů. (Hinke, 2013b, s. 34; Kovanicová, 2012, s. 357-359; Slávková a kol., 2009, s. 91-96; Strouhal, Bokšová, 2015, s. 36)

S účetní závěrkou souvisejí ještě úpravy, které musí účetní jednotka dodržet pro správné sestavení účetní závěrky. Účetní jednotka musí provést inventarizaci, ocenit aktiva a závazky k rozvahovému dni, zajistit správné časové rozlišení nákladů a výnosů, aby dané náklady a výnosy byly vztaženy ke správnému účetnímu období, dále posoudit, případně

upravit výši již vytvořených opravných položek, v případě povinnosti nebo dobrovolně vypočítat a zaúčtovat odloženou daň z příjmů. (Kovanicová, 2012, s. 337)

IAS/IFRS i ČÚL mají stejný přístup k sestavení účetní závěrky, jejím cílem je věrné a spolehlivé zobrazení finanční situace podniku. Porovnání z hlediska výkazů zahrnovaných v účetní závěrce dle IAS/IFRS a ČÚL je uveden v tabulce č. 6.

Tab. 6: Součásti účetní závěrky dle IAS/IFRS a ČÚL

Součásti účetní závěrky	IAS/IFRS	ČÚL
Výkaz finanční pozice/rozhava	sestavuje	sestavuje
Výkaz zisku a ztráty	sestavuje	sestavuje
Výkaz zisku a ztráty – účelové i druhové členění nákladů	umožňuje	umožňuje
Výkaz zisku a ztráty – kompenzace nákladů a výnosů	umožňuje	neumožňuje
Výkaz finanční pozice/rozhava, výkaz zisku a ztráty – forma horizontální i vertikální	umožňuje	pouze horizontální
Výkaz úplného výsledku	sestavuje	nesestavuje
Výkaz finanční pozice/rozhava, výkaz zisku a ztráty – seřazení položek dle likvidity	oběma směry	od nejméně likvidních položek po nejlíkvídnější
Výkaz změn vlastního kapitálu	sestavuje	sestavuje, ale dobrovolně
Výkaz o peněžních tocích	sestavuje	sestavuje, ale dobrovolně
Přímá a nepřímá metoda sestavení výkaz o peněžních tocích	umožňuje obojí, ale preferuje přímou metodu	umožňuje obojí, ale preferuje nepřímou metodu
Přílohy/Komentáře	sestavuje – povinně	sestavuje - dobrovolně ⁸
Sestavení účetní závěrky ve zjednodušeném rozsahu	neumožňuje	umožňuje
Měna vykazování	nestanovuje	česká měna

(Zdroj: Ernst & Young, 2013, s. 5-9; PWC, 2009, s. 18; PWC, 2012, st 9-11)

Pro výkaz finanční pozice/rozhavu IAS/IFRS nepředepisují přesný obsah a dává zde značnou volnost. Formát, pořadí a označení řádků rozvahy a výkazu zisku a ztráty je v ČÚL předepsáno, ve 4. směrnici ES je uvedeno, že členské státy v rámci své národní legislativy zvolí jedno z forem (vertikální, horizontální). V ČR je tradičně využívána horizontální forma rozvahy (viz vyhláška č. 500/2002 Sb. pro podnikatele). U rozvahy dle ČÚL existuje ještě jedna formální odlišnost oproti IAS/IFRS, ČÚL rozlišuje rozvahu na složky aktiv a pasiv a dle IAS/IFRS je rozvaha rozdělena na položky aktiva, vlastní kapitál a závazky.

⁸ Výjimkou jsou zdravotní pojišťovny, které musí ale zákona o účetnictví povinně sestavovat Výkaz o peněžních tocích.

Výkaz zisku a ztráty dle ČÚL je členěn na provozní, finanční a do roku 2015 i mimořádný výsledek hospodaření. Vykazování mimořádného výsledku hospodaření bylo podle novely *zákona o účetnictví* od 1. 1. 2016 zrušeno a došlo tak k přiblížení ČÚL k IAS/IFRS. IAS 1 od roku 2004 také neumožňuje vykazovat mimořádný výsledek hospodaření, tato změna, podle IAS/IFRS, vede ke zkvalitnění vypovídací schopnosti výsledovky. (Deloitte ČR, 2015, s. 78; Ernst & Young, 2013, s. 7; Hinke 2014, s. 36-52, zákon o účetnictví; Kraftová, Suchánek, 2012, s. 36)

Podle IAS/IFRS výkaz změn vlastního kapitálu obsahuje celkový úplný výsledek za období a vyčíslení transakcí s vlastníky. Podle ČÚL výkaz obsahuje zisky a ztráty nevykázané ve výsledovce, ale v ČÚL je tento výkaz nepovinný, přesto většina účetních jednotek sestavuje tento výkaz za účelem dosažení věrného a poctivého obrazu. Výkaz změn vlastního kapitálu podle ČÚL nemusí být jako samostatný výkaz, lze jej prezentovat i jako součást přílohy. Obsahuje obdobné položky, které dle IAS/IFRS patří do výkazu o úplném výsledku. (Helios, 2016, s. 3; Deloitte ČR, 2015, s. 78; Hinke 2014, s. 36-52; Kovanicová, 2012, s. 364, 365)

Požadavky na zveřejňování informací v příloze dle ČÚL nejsou tak rozsáhlé jako dle IAS/IFRS. IAS/IFRS má velké množství rozsáhlých povinných informací, často specifikovaných přímo jednotlivými standardy. (Deloitte ČR, 2015, s. 78; Hinke 2014, s. 36-52)

Účetní závěrka je obecně podle IAS/IFRS sestavována jednou ročně a u všech výkazů jsou uváděny informace za běžné a předchozí účetní období. Dle ČÚL se u všech výkazů uvádějí údaje za 2 roky (běžné a minulé období). (Deloitte ČR, 2015, s. 74, 75; Dvořáková, 2008 s. 72)

2.2 Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidovaná účetní závěrka představuje účetní závěrku, která vzájemně propojuje podnikatelské subjekty. Účetní jednotky často provádějí části svých činností prostřednictvím dceřiných, přidružených nebo společných podniků. Rozvoj kapitálového trhu a s tím spojená internacionalizace ekonomických procesů přináší stále větší tlak na konsolidaci účetní závěrky. Pomocí konsolidované účetní závěrky je možné vidět pozici celé skupiny podniků jako celku. Individuální účetní závěrky účetních jednotek dávají zkreslený obraz o pasivech, aktivech, nákladech, výnosech a hospodářském výsledku celku. Konsolidovaná účetní závěrka neslouží k daňovým účelům nebo k rozdělování zisku. Její význam je v tom, že

slouží jako nástroj pro finanční řízení. (Jílek, Svobodová, 2013, se 149; Kraftová, Suchánek, 2012, s. 91)

IAS/IFRS neobsahuje žádná kvantitativní kritéria pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a existují výjimky z povinnosti sestavování účetní závěrky, např. když je mateřský podnik stoprocentním vlastníkem dceřiného podniku (Ernst & Young, s. 40). Standardy spojené s konsolidovanou účetní závěrkou jsou následující: *IFRS 3 Podnikové kombinace, IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka, IFRS 11 Společná ujednání, IFRS 12 Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách, IAS 27 Individuální účetní závěrka IAS 28 Investice do přidružených a společných podniků.* (Deloitte, 2016b, s. 76; Ernst & Young, 2013, s. 39; Suchánek, Kraftová, 2012, s. 91)

Dle ČÚL mateřský podnik konsolidačního celku musí sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud za poslední dvě účetní období společnosti konsolidačního celku překročily alespoň dvě ze tří uvedených kritérií (Ernst & Young, 2013, s. 40):

- aktiva celkem tvoří více než 350 mil. Kč;
- roční úhrn čistého obratu dosáhl více než 700 mil. Kč;
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období byl více než 250.

Konsolidovanou účetní závěrku musí vždy sestavit společnosti, které jsou bankami, pojišťovny nebo emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. V ČÚL existují výjimky z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, které jsou obdobné jako v IAS/IFRS. (Deloitte, 2015, s. 76; Ernst & Young, 2013, s. 40)

Konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky standardy IAS/IFRS ve znění, které bylo přijaté EU (Ernst & Young, 2013, s. 40).

2.3 Zásoby

Zásoby dle IAS/IFRS upravuje standard *IAS 2 – Zásoby*. Zásoby jsou aktiva držená za účelem prodeje v běžném prostředí, aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji nebo aktiva ve formě materiálu, který se spotřebuje ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb. Zásoby můžeme členit na nakupované a určené k dalšímu prodeji. Zahrnují i pozemky a další majetek určený k prodeji. Zásoby jsou také vyráběné výrobky a nedokončená výroba.

Při poskytování služeb se pod pojmem zásoby z pohledu IAS/IFRS skrývají náklady vynaložené na služby, jedná se o rozpracované zakázky, u kterých ještě nedošlo k uznání výnosů, tedy nedošlo k dokončení a realizaci služby. Od pojmu zásoby v IAS/IFRS musíme oddělit významné náhradní díly, které jsou v IAS/IFRS chápány jako součást dlouhodobého hmotného majetku, protože se stanou součástí dlouhodobého aktiva. Pro problematiku významných náhradních dílů byl vytvořen standard *IAS – 16 Pozemky, budovy a zařízení*. Na pozemek podle IAS/IFRS může být v podniku nahlíženo jako na zásobu, když je pozemek určen k prodeji. Pozemky upravené *IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení* jsou zařazeny do dlouhodobého majetku a nejsou určeny k prodeji. (Dvořáková, 2008, s. 161,162; Ernst & Young, 2013, s. 19)

Zásoby podle IAS/IFRS jsou oceňovány při pořízení (prvotní ocenění), oceňování v průběhu držení (druhotné oceňování) a ocenění, které ovlivňuje náklady. Prvotní ocenění se provádí na úrovni nákladů na pořízení (historické oceňování), zahrnuje náklady na nákup zásob a náklady spojené s přeměnou. Náklady spojené s přeměnou zahrnují náklady vynaložené na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu a dokončené výrobky. *IAS 2* vyžaduje rozdělení výrobní režie na variabilní a fixní část. Druhotné ocenění neboli spíše přecenění se provádí, protože IAS/IFRS stále účtuje v aktuální hodnotě zásob a u zásob se v průběhu skladování může měnit jejich hodnota. Druhotné ocenění zásob se provádí v čisté realizovatelné hodnotě nebo v reálné hodnotě. Čistá realizovatelná hodnota je chápána jako odhad prodejní ceny snížený o odhad nákladů na dokončení a odhad nákladů pro uskutečnění prodeje. Je to hodnota, kterou účetní jednotka předpokládá, že bude získána, pokud tyto zásoby prodá. (Jílek, Svobodová, 2014, s. 86-89)

Pří účtování dle IAS/IFRS se pro změnu hodnoty zásob využívá účtu Opravné položky. Jelikož je prvotní ocenění prováděno s pomocí historického ocenění, umožňuje standard *IAS 2* pouze snižovat hodnotu zásob. Oceňování zásob ovlivňujících náklady se vztahuje k oceňování zásob v době jejich spotřeby nebo prodeje. Rozlišují se 3 způsoby – individuální pořizovací náklady (zjišťují se a účtují se skutečné náklady), FIFO (položky zásob jsou do nákladů účtovány, v jakém pořadí přišly do skladu) a vážený průměr (přepočítává se cena zásob s každou příšlou zásobou na aktuální průměr zásoby). (Deloitte, 2016 c, s. 56; Dvořáková, 2008, s. 162-167; Kraftová, Suchánek, 2012, s. 40-42)

Zvláštním případem je oceňování vyráběných zásob ve sdružených výrobcích, např. v chemickém průmyslu. IAS 2 ve sdružených výrobcích umožňuje použití metody odečítací⁹ a rozčítací¹⁰ (Dvořáková, 2008, s. 164, 165).

ČÚL definuje zásoby jako položky aktiva v rozvaze, které mají jednorázovou spotřebu během výrobního procesu. Do zásob se řadí materiál, který obsahuje i náhradní díly, nedokončenou výrobu, polotovary, dále zásoby obsahují výrobky, zboží, zásoby vlastní výroby a zvířata. (Kovanicová, 2012, s. 8, 9; Louša, 2012, s. 11, 12)

ČÚL oceňuje zásoby, které účetní jednotka pořídila koupí, pořizovacími cenami. Při spotřebě se zásoby oceňují s pomocí pořizovacích cen, váženého aritmetického průměru nebo metodou FIFO. Zásoby, které byly pořízeny vlastní činností, se oceňují vlastními náklady. Vlastní náklady podle *zákona o účetnictví* od 1. 1. 2016 zahrnují přímé náklady a poměrnou částku variabilních a fixních nepřímých nákladů. Vylučují se odbytové náklady, touto úpravou *zákona o účetnictví* došlo k přiblížení k IAS/IFRS. (Louša, 2012, s. 16-20; Zákon o účetnictví)

Dle IAS/IFRS i dle ČÚL jsou řazeny zásoby v rozvaze do položek aktiv. Při pořízení a při vyskladnění jsou zásoby oceňovány shodným způsobem. Pouze v IAS/IFRS je na cenu zásob skladovaných nahlíženo dle aktuálního principu. IAS/IFRS mezi zásoby zahrnuje oproti ČÚL také pozemky určené k prodeji a naopak mezi zásoby nezahrnuje významné náhradní díly. (Ernst & Young, 2013, s. 19)

Účtování zásob je podle IAS/IFRS i podle ČÚL možné dvěma způsoby. IAS/IFRS tyto dva způsoby nazývá průběžný a periodický systém. ČÚL tyto způsoby označuje jako účtování způsobem A a účtování způsobem B. Oba standardy účtují zásoby stejným způsobem, i když tomu tak donedávna nebylo. O položkách změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivaci se účtovalo jako o výnosech, tedy rozdílně než v pojetí IAS/IFRS. Od 1. 1. 2016 dle úpravy *zákona o účetnictví* došlo ke změně účtování těchto položek, nyní je o nich účtováno jako o změně či snižování nákladů nově v účtové skupině 58. Tato skupina byla původně určena pro evidenci mimořádných nákladů, nyní se přejmenovala na změnu stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, došlo tak opět k přiblížení ČÚL k IAS/IFRS. (Deloitte ČR, 2015, s. 80; Vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

⁹ Podstata metody odčítací spočívá v rozdělení výrobku na hlavní a vedlejší část. Náklady na hlavní výrobek jsou zjišťovány odečtením čisté realizovatelné hodnoty vedlejších produktů.

¹⁰ Podstata metody rozčítací spočívá v přiřazování nákladů na vznikající výrobky na základě racionální rozvrhové základny, např. poměr cen hlavních výrobků, výtěžek, molekulární hmotnost apod.

IAS/IFRS oceňují spotřeby zásob stejně jako ČÚL metodou FIFO a metodu váženého aritmetického průměru. Rozdílné pohledy IAS/IFRS a ČÚL na zásoby a jejich ocenění jsou následující. IAS/IFRS na významné náhradní díly nahlíží jako na součást dlouhodobého majetku, ČÚL náhradní díly klasifikuje jako zásobu. IAS/IFRS řeší otázku snižování hodnoty zásob během skladování. ČÚL oceňuje zásoby primárně pořizovací cenou. V případech, že je pořizovací cena vyšší než reálná hodnota, ocenění zásob se sníží na reálnou hodnotu opravnou položkou. (Deloitte ČR, 2015, s. 80; Ernst & Young, 2013, s. 19)

2.4 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek a finanční nástroje

Dlouhodobý majetek je dle IAS/IFRS charakterizován tím, že patří do dlouhodobých aktiv, která jsou spojena s budoucím ekonomickým přínosem a účetní jednotka ho pořídila za účelem dlouhodobého užívání. Dlouhodobá aktiva se dělí dle IAS/IFRS podle charakteru a podle způsobu přenášení jejich hodnoty. Dlouhodobá aktiva podle charakteru jsou hmotná (pozemky, budovy, zařízení) a ostatní (nehmotná a finanční). Dlouhodobý majetek se podle IAS/IFRS zahrnuje mezi dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva a jsou potřeba pro běžnou činnost podniku. Podle způsobu přenášejí jejich hodnoty se dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva dělí na odepisovatelná a dlouhodobá aktiva neodepisovatelná. Do finančních nástrojů jsou zahrnuta finanční aktiva, finanční závazky a kapitálové nástroje. (Dvořáková, 2008, s. 83, 84, 93,94, 183; Kraftová, Suchánek, 2012, s. 44)

Dlouhodobý majetek je dle ČÚL dělen na dlouhodobý majetek hmotný, nehmotný a finanční. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je majetek, který má umožňovat, usnadňovat nebo rozšiřovat danou podnikatelskou činnost, je účetní jednotkou pořízen k dlouhodobému užívání (delší než jeden rok). Pro zařazení do dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku musí dojít k dosažení ocenění, které si stanoví sama účetní jednotka. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je dále dělen na odepisovatelný a neodepisovatelný. Dlouhodobý finanční majetek nepořizuje účetní jednotka pro svou podnikatelskou činnost, ale má ho ve svém vlastnictví, aby z něho získala prospěch v podobě výnosů (např. dividendy, podíl na zisku). Do dlouhodobého finančního majetku není zahrnován krátkodobý finanční majetek, pohledávky ani zdroje financování v podobě krátkodobých či dlouhodobých úvěrů a dluhopisů. Tento finanční majetek je dle ČÚL

sledován samostatně. Termínu finanční nástroje by odpovídaly cenné papíry, půjčky, úvěry, dluhopisy a pohledávky. (Kovanicová, 2012, s. 219, 221, 238)

2.4.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek upravuje především standard *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*. Další standardy spojené s dlouhodobým hmotným majetkem jsou (Dvořáková, 2008, s. 93, 94):

- *IAS – 36 Snižování hodnoty aktiv,*
- *IAS – 17 Leasing,*
- *IAS 40 – Investice do nemovitostí,*
- *IAS – 41 Zemědělství,*
- *IAS – 37 Rezervy,*
- *IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů,*
- *IAS 40 – Investiční nemovité majetky,*
- *IFRS 3 – Podnikové kombinace,*
- *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti.*

Podle charakteristiky dlouhodobého majetku musí účetní jednotka zvolit vhodný standard a podle něj postupovat při účtování (Dvořáková, 2008, s. 93, 94). IAS/IFRS oceňuje dlouhodobý hmotný majetek v okamžiku zaúčtování a po okamžiku zaúčtování. V okamžiku zaúčtování je majetek oceněn pořizovací cenou (pořizovacími náklady). Po okamžiku zaúčtování se majetek oceňuje pořizovací cenou nebo modelem přecenění na reálnou hodnotu. Model přeceňování je náročnější a méně používaný. Přecenění na reálnou hodnotu se uplatňuje až po odečtení kumulovaných odpisů. Přeceňování na reálnou hodnotu se nejčastěji provádí na základě tržní ceny majetku. (Dvořáková, 2008, s. 97, 98, Jílek, Svobodová, 2013, s. 109-111)

Přeceňování aktiv v době držení je dle IAS/IFRS možné technickým zhodnocením, modelem historické ceny, modelem fair value. Technické zhodnocení zvyšuje hodnotu aktiva¹¹. Historické ceny umožňují pouze snižovat hodnotu aktiva pomocí odpisů. S pomocí modelu fair value se ocení aktivum, např. podle tržní ceny a dále se pokračuje v odepisování aktiva. Když dochází ke zvyšování hodnoty daného aktiva, nedochází k ovlivnění výsledku

¹¹ Za technické zhodnocení dle IAS/IFRS je považována např. výměna okna za balkónové dveře. Obecně je pro podnik z dlouhodobého hlediska výhodnější dělat opravy než technické zhodnocení, protože opravy jsou účtovány rovnou do nákladů.

hospodaření a zvýšení hodnoty se zaúčtuje do zvláštního fondu - fondu z přecenění. Pokud by v budoucnosti došlo ke snížení daného aktiva, bude se tento fond naopak rozpouštět. Když není fond z přecenění k danému aktivu vytvořen, dochází k účtování rovnou do nákladů na příslušné účty. Na konci roku v souvislosti s oceňováním musí být dle IAS 36 proveden test na snižování hodnoty aktiv, pokud dojde ke změně hodnoty podle odhadu, měl by být upraven odpisový plán. (Dvořáková, 2008, s. 102, 103; Ernst & Young, 2013, s. 11)

Odepisování aktiv dle IAS/IFRS začíná v době, kdy je způsobilé k používání v účetní jednotce. Odpisy jsou zachyceny v účetnictví jako položka nákladů. Výjimku u odepisování tvoří pozemky, které se neodepisují, protože při užívání neztrácejí na hodnotě. (Dvořáková, 2008, s. 105)

Odepisování IFRS/IAS řeší otázku agregace/desagregace. Účetní jednotka se rozhodne, které aktivum bude sledovat odděleně (desagregovat) jako samostatná aktiva, a pokud mají jednotlivé části výrobního zařízení odlišnou dobu použitelnosti, musí účetní jednotka tyto části desagregovat. Dále je také za samostatné aktivum považována generální oprava. Tato samostatná aktiva se odepisují samostatně. Podle IAS/IFRS se rezervy na významnou opravu (generální opravu) dlouhodobého majetku vůbec nepřipouští, protože významná oprava je vedena dle IAS/IFRS jako samostatné aktivum a dochází k jejímu odepisování. (Kraftová, Suchánek, 2012, s. 45, 46; Jílek Svobodová, 2013, s. 111,112)

Dlouhodobý hmotný majetek dle ČÚL, kromě výše uvedené charakteristiky v kapitole 2.4, má také fyzickou podstatu. Dlouhodobý hmotný majetek dle ČÚL zahrnuje (Kovanicová, 2012, s 219, 221):

- Pozemky,
- Samostatné hmotné movité věci a soubory movitých věcí,
- Pěstitelské celky trvalých porostů,
- Dospělá zvířata a jejich skupiny,
- Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,
- Poskytnuté zálohy a závdavky na pořízení dlouhodobého hmotného majetku,
- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku,
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek (umělecká díla).

ČÚL při pořízení majetku umožňuje oceňování s pomocí pořizovacích cen, vlastních nákladů a reprodukčních pořizovacích cen. K rozvahovému dni se dlouhodobý hmotný majetek oceňuje na bázi historických cen. (Kovanicová, 2012, s. 228) Technické zhodnocení

zvyšuje vstupní pořizovací cenu (případně zůstatkovou cenu) dlouhodobého majetku ve zdaňovacím období, ve kterém je zařazeno do užívání (Bohušová, Svoboda, 2007). Odpisování dlouhodobého hmotného majetku se v ČR řídí *zákonem o účetnictví* a také je tato problematika řešena v *zákoně o dani z příjmů*. ČÚL rozeznává účetní a daňové odpisy. V *zákoně o účetnictví* není zakotven pevný časový limit odpisů dlouhodobého hmotného majetku, proto je odpisován po zvolené období dle účetní jednotky. Každá účetní jednotka si vytvoří svůj vlastní odpisový plán podle doby použitelnosti majetku. Naopak v *zákoně o dani z příjmů*, který definuje daňové odpisy, jsou zakotvena časová omezení dle druhu majetku na jeho odepisování. Dlouhodobý hmotný majetek je veden v účtové třídě 0. (Deloitte ČR, 2015, s. 94; Ernst & Young, 2013, s. 10, zákon o účetnictví)

IAS/IFRS i ČÚL v době pořízení oceňují dlouhodobý majetek s pomocí stejných cen. Účtování o pořízení, odepisování a vyřazení je u obou standardů shodné. Stejně jako IAS/IFRS tak i podle ČÚL nedochází k odepisování pozemků. (Deloitte ČR, 2015, s. 94; Ernst & Young, 2013, s. 10; zákon o účetnictví)

Při odepisování nalezneme rozdíly např. v tom, že ČÚL neumožňuje jedno výrobní zařízení rozdělit na jednotlivé celky podle rozdílné doby použitelnosti a odepisovat je zvlášť. Dalšími rozdíly mezi IAS/IFRS a ČÚL u dlouhodobého hmotného majetku jsou rozdílná kritéria pro zařazení majetku do této kategorie. ČÚL oproti IAS/IFRS podrobněji specifikuje co je součástí pořizovací ceny. Oceňování dlouhodobého hmotného majetku vytvořeného vlastní činností je dle IAS/IFRS oceněno pořizovacími náklady a dle ČÚL vlastními náklady. Přeceňování aktiv v době držení historickou cenou je stejné dle IAS/IFRS i ČÚL. Dlouhodobý hmotný majetek je možné podle IAS/IFRS vykazovat v pořizovacích cenách snížené o opravy nebo v reálné hodnotě. ČÚL neumožňuje přeceňovat majetek na reálnou hodnotu. IAS/IFRS považuje generální opravu za samostatné aktivum ČÚL nikoliv. ČÚL umožňuje vytváření rezervy na opravu dlouhodobého majetku. (Deloitte ČR, 2015, s. 94,95; Dvořáková, 2008, s. 95, 96; Ernst & Young, 2013, s. 10; Helios, 2012; Šrámková, 2012)

2.4.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Standard *IAS 38 – Nehmotná aktiva* definuje nehmotný majetek jako nepeněžní kontrolovatelné aktivum bez fyzické podstaty. Nehmotné aktivum musí být identifikovatelné. Identifikovatelnost aktiva spočívá v tom, že aktivum lze od podniku oddělit, např. prodat, pronajmout, vyměnit nebo toto aktivum vzniklo ze smluvních nebo jiných zákonných práv. Tento standard upravuje veškerá nehmotná aktiva, kromě goodwillu

a zřizovacích výdajů. Goodwill upravuje *IFRS 3 – Podnikové kombinace*. Nehmotné aktivum může vzniknout pořízením od externího dodavatele, vlastní činností (vývojem) nebo pořízením v rámci podnikové kombinace¹². (Dvořáková, 2008, s. 83, 84; Jílek, Svobodová, 2013, s. 195, 196; Kraftová, Suchánek, 2012, s. 51,52)

Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku při pořízení IAS/IFRS je prováděno s pomocí pořizovací ceny. Při pořízení dlouhodobého nehmotného majetku v rámci koupě podniku je jeho ocenění v hodnotě fair value. Může zde dojít k situaci, že nabyvatel (kupující) bude vykazovat v rozvaze taková aktiva, která nabývaný (prodávající) ve své účetní závěrce nevykazoval. Musí být splněné kritérium rozpoznání nehmotného aktiva. (Kraftová, Suchánek, 2012, s. 52)

V případě bezúplatného pořízení (státní dotace, licence) se dlouhodobý nehmotný majetek oceňuje ve fair value. Náklady spojené s výzkumem se dle IAS/IFRS účtují rovnou do nákladů a až ve fázi vývoje se náklady účtují do dlouhodobého nehmotného majetku ve výši odpovídající nákladům. U vývoje musí být splněny požadavky stanovené IAS/IFRS. Zvláštním typem nehmotného aktiva je prvotní goodwill, který je účetní jednotkou vytvořen, ale nemůže být vykázán v rozvaze, protože nelze rozpoznat jeho hodnotu. Goodwill bude v rozvaze vykazovat až nabyvatel, protože nabyvatel je schopen stanovit rozdíl mezi kupní cenou podniku a čistou hodnotou aktiv (např. pomocí znaleckého posudku). Goodwill se neodepisuje, ale každý rok je testován na snižování hodnoty. IAS/IFRS vyžaduje analýzu snížení hodnoty aktiv dle pravidel stanovených *IAS 36 Snižování hodnoty aktiv* (Ernst & Young, 2013, s. 18). Oceňování v průběhu držení dle IAS/IFRS je možné modelem historických cen nebo modelem fair value. Na základě modelu historických cen se neodepisuje, ale u dlouhodobého nehmotného majetku se používá pojem amortizace¹³. (Deloitte ČR, 2015, s. 138-140; Dvořáková, 2008, s. 84-89; Hinke, 2013b, s. 67; Strouhal, Bokšová, 2015, s. 103)

Standard *IAS 38* rozděluje dlouhodobá nehmotná aktiva podle doby použitelnosti na dvě skupiny. Aktiva, u kterých lze zjistit dobu použitelnosti, se odpisují podle jejich doby používání. Druhou skupinu tvoří ta aktiva, u kterých odpisování není možné, protože nelze určit dobu použitelnosti. Účetní jednotka má povinnost zjišťovat každoročně, zda se

¹² Podniková kombinace představuje proces spojování účetních jednotek do větších ekonomických celků ovládaných a kontrolovaných nabyvatelem.

¹³ Amortizace – výraz pro odpis dlouhodobého nehmotného majetku

nezměnily podmínky a u aktiva nelze stále zjistit dobu použitelnosti. (Dvořáková, 2008, s. 83, Suchánek, 2014)

Ze standardů - *IAS 20 Vládní granty, IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva a IAS 38 Nehmotná aktiva* vycházejí emisní povolenky a obchodování s nimi představují nástroj, pomocí kterého by mělo dojít ke snížení emisí skleníkových plynů. Společnosti mají povinnost účtovat o spotřebě emisních povolenek v roce, s nímž tyto povolenky věcně a časově souvisí. (Deloitte ČR, 2013, Krupová, Černý, 2006)

Do dlouhodobého nehmotného majetku ČÚL zahrnuje nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, práva, goodwill a jiný dlouhodobý nehmotný majetek. Do konce roku 2015 byly součástí dlouhodobého nehmotného majetku také zřizovací výdaje, od 1. 1. 2016 se zřizovací výdaje dle *zákona o účetnictví* vykazují v nákladech. Došlo tím opět k přiblížení ČÚL k IAS/IFRS. IAS/IFRS má odlišný pohled na jednotlivé složky dlouhodobého nehmotného majetku, proto je třeba posuzovat jednotlivé položky, zda splňují definice dlouhodobého nehmotného majetku dle ČÚL a IAS/IFRS. (Ernst & Young, 2013, s. 17; Kovanicová, 2012, s. 222, 223; zákon o účetnictví)

Podle ČÚL se dlouhodobý nehmotný majetek oceňuje a odepisuje stejným způsobem jako tomu je u dlouhodobého hmotného majetku, viz kapitola 2.4.1. Goodwill se dle ČÚL odepisuje rovnoměrně po dobu maximálně deseti let. Dlouhodobý nehmotný majetek je veden v účtové třídě 0. (Kovanicová, 2012, s. 223) V rámci oceňování dlouhodobého nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností IAS/IFRS rozlišují oproti ČÚL výzkum a vývoj. Podle ČÚL je možné náklady na výzkum a vývoj účtovat na účet Komplexní náklady příštích období a zúčtovat nejpozději do 4 let. Tato kategorie není v IAS/IFRS definována. ČÚL neumožňuje přecenění k rozvahovému dni ve fair value, ocenění je vždy pouze na bázi historických cen. (Deloitte ČR, 2015, s. 138-140; Dvořáková, 2008, s. 84-89; Hinke, 2013b, s. 67; Strouhal, Bokšová, 2015, s. 103)

Dle ČÚL jsou emisní povolenky charakterizovány tak, že obdrží účetní jednotky přidělené množství emisních povolenek formou dotace. V rozvaze jsou tyto povolenky zaznamenány nulovou částkou. Pokud účetní jednotce přidělené množství v daném účetním období podle předpokladů nebude dostačující, měla by si začít vytvářet rezervu na emisní povolenky.

IAS/IFRS se od ČÚL liší tím, že dlouhodobá nehmotná aktiva rozlišuje podle toho, jestli se podrobují amortizaci nebo jí nepodléhají. Podle ČÚL se veškerý dlouhodobý

nehmotný majetek odepisuje, ovšem existují zde určité výjimky, např. nedokončený nehmotný majetek nepodléhá odpisování, ale v případě IAS/IFRS tomu tak není. ČÚL goodwill odepisuje, ale dle IAS/IFRS je pouze testován na snižování hodnoty na konci roku. IAS/IFRS vymezuje blíže účtování při podnikových kombinacích, kdežto ČÚL tuto problematiku řeší pouze jednotlivě pro různé druhy podnikových kombinací, ale nevymezuje tento pojem samostatně. Dle IAS/IFRS jsou emisní povolenky zahrnuty do položky dlouhodobý nehmotný majetek a dle ČÚL je na emisní povolenky koukáno jako na dotace a po jejím vyčerpání by mělo dojít k vytváření rezervy. (Deloitte ČR, 2013, Dvořáková, 2008, s. 89-91; Krupová, Černý, 2006, Kovanicová, 2012, s. 224)

2.4.3 Finanční nástroje a dlouhodobý finanční majetek

Finanční nástroje upravuje standard *IAS 32- Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování* a *IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování*, tento standard byl novelizován a od 1. 1. 2018 bude platný pouze standard *IFRS 9 – Finanční nástroje*, který nahradí *IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování*. Nyní si účetní jednotka může vybrat, podle kterého standardu bude postupovat. Problematika finančních nástrojů je v rámci IAS/IFRS neustále novelizována a rozšiřována. Důvodem je, že se jedná o rychle se rozvíjející oblast, vznikají stále nové druhy a podoby finančních nástrojů. (Dvořáková, 2008, s. 183, Deloitte, 2016b, s. 39)

Souvisejícími standardy a interpretace standardů jsou (Ernst & Young, 2013, s. 26):

- *IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejnění,*
- *IFRIC 2 Členské podíly v družstvech a podobné nástroje,*
- *IFRIC 5 Dekontaminační fondy a fondy pro uvedení do původního stavu,*
- *IFRIC 9 Přehodnocení vložených derivátů,*
- *IFRIC 10 Mezitímní vykazování a snížení hodnoty,*
- *IFRIC 12 Koncesní smlouvy,*
- *IFRIC 16 Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky,*
- *IFRS 19 Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji,*
- *SIC 27 Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu.*

IAS/IFRS zahrnuje do finančních nástrojů finanční aktiva (peněžní prostředky, pohledávky, dluhopisy, směnky, deriváty a akcie), finanční závazky (úvěry a vydané

dluhopisy) a kapitálové nástroje (kmenové akcie¹⁴). Finanční nástroj představuje smlouvu, na základě které vzniká finanční aktivum jedné účetní jednotce a zároveň vzniká finanční závazek jiné účetní jednotce. (Ernst & Young, 2013, s. 27; Dvořáková, 2008, s. 183,184; Kraftová Suchánek, 2012, s. 57,58)

Kategorie srovnatelná s pojmem finanční nástroje a finanční majetek dle IAS/IFRS dle ČÚL zahrnuje kromě dlouhodobého finančního majetku i krátkodobý finanční majetek a další položky. Dle ČÚL dlouhodobý finanční majetek účetní jednotka pořizuje za účelem investování takovým způsobem, který přinese očekávaný prospěch. Krátkodobý finanční majetek slouží k podnikatelské činnosti účetní jednotky a k dočasnému uložení volných peněžních prostředků, které lze rychle přeměnit v hotové peníze. (Kovanicová, 2012, s. 7, 9, 155-158, 224)

Mezi finanční nástroje dle ČÚL mohou být zahrnuty (Ernst & Young, 2013, s. 27; Kovanicová, 2012, s. 155-158):

- Cenné papíry (pohledávky) k obchodování (krátkodobé),
- Cenné papíry držené do splatnosti (krátkodobé i dlouhodobé – akcie, podílové listy),
- Ostatní cenné papíry (realizovatelné, krátkodobé i dlouhodobé),
- Půjčky a úvěry, účty v bankách, pohledávky a zálohy (krátkodobé i dlouhodobé – dluhopisy, zástavní listy).

Dlouhodobému finančnímu majetku je v účtovém rozvrhu určena účtová třída 0 a účtová skupina 06. Krátkodobý finanční majetek je zahrnut v účtovém rozvrhu v účtové třídě, která obsahuje účtové skupiny určené pro krátkodobý finanční majetek, peněžní prostředky i krátkodobé úvěry. Finančním závazkům krátkodobým a pohledávkám krátkodobým i dlouhodobým je vyhrazena účtová třída 3. Pohledávky krátkodobé i dlouhodobé jsou uvedeny v účtové skupině 31 a závazky krátkodobé mají účtovou skupinu 32. Dlouhodobé závazky jsou uvedeny v účtové třídě 4 a skupině 46 a 47. (Kovanicová, 2012, s. 155-158, 224)

IAS/IFRS a ČÚL nemají stejný pohled na základní vymezení finančních nástrojů a finančního majetku, tudíž nelze pojmy dlouhodobý finanční majetek dle ČÚL a finanční nástroje dle IAS/IFRS srovnávat jako rovnocenné pojmy. Přesto některá pravidla pro tuto

¹⁴ Kmenová akcie nemá datum splacení ani nárok na výplatu

oblast výrazně sblížila s IAS 39. Zejména pravidla pro účtování derivátů a zajišťovací účetnictví. Přetrvávají ovšem určité rozdíly, a to zejména u podnikatelských subjektů mimo finanční instituce. IFRS 9 však zatím není v ČÚL zohledněn. V ČÚL chybí souhrnné vymezení kategorie finančních aktiv (obecně) a závazků určených k obchodování; např. reálné hodnoty derivátů se v ČÚL vykazují jako součást pohledávek a závazků, zatímco v IAS/IFRS jsou součástí kategorie finančních aktiv a závazků v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty. (Ernst & Young, 2013, s. 27; PWC, 2012, s. 15)

2.5 Závazky, podmíněné závazky a rezervy

Pojem závazky je dle IAS/IFRS vymezen v koncepčním rámci. Závazky jsou také oceňovány v souladu s koncepčním rámcem. Závazek dle IAS/IFRS je vymezen jako současná povinnost účetní jednotky, která vzniká jako důsledek události v minulosti a uhrazení závazku způsobí účetní jednotce odtok prostředků představující ekonomický prospěch, který lze spolehlivě ocenit. (Dvořáková, 2014, Kraftová, Suchánek, 2015, s. 71)

Rezervy a podmíněné závazky jsou upravené standardem IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, tento standard vychází ze základu, který mu byl stanoven koncepčním rámcem. Standard rozlišuje mezi položkami, které splňují požadavky a mohou být vykázány v rozvaze a mezi položkami, které v rozvaze být vykázány nemohou. V rozvaze nelze vykazovat podmíněný závazek. Ten vzniká, když je závazek nejistý (důsledek minulých událostí), když není pravděpodobné, že k vyrovnání existujících závazků bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, a když závazek není spolehlivě ocenitelný. (Dvořáková, 2008, s. 219, 220; Jílek, Svobodová, 2012, s. 192)

IAS/IFRS rezervy jsou definovány jako současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem minulých událostí, k jehož vypořádání bude pravděpodobně zapotřebí odtok zdrojů představujících pro účetní jednotku ekonomický prospěch a jehož výši lze spolehlivě odhadnout. Rezerva je rozeznána v rozvaze účetní jednotky za splnění výše uvedených kritérií. Rezervy jsou zaúčtovány jako vznik závazku a snížení hospodářského výsledku v období, se kterým vznik závazku věcně a časově souvisí. Rezervy dle IAS/IFRS musí být diskontovány v případě, že se počítá s čerpáním rezervy za více než 5 let. Částka vykázaná jako rezerva v souladu s IAS 37 je nejlepším odhadem výdajů potřebných k vyrovnání současného závazku k rozvahovému dni. (Dvořáková, 2008, s. 226, 227; Ernst & Young, 2013, s. 24)

ČÚL definuje pojem závazky v *zákonu o účetnictví*. Závazky dle ČÚL jsou zahrnuty v pojmu pasiva, kde jsou řazeny mezi cizí zdroje. V účtovém rozvrhu jsou krátkodobé závazky uvedeny v účtové třídě 3 – Zúčtovací vztahy a dlouhodobé závazky jsou uvedeny v účtové třídě 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky. (Kovanicová, 2012, s. 9) ČÚL definici podmíněného závazku vůbec neuvádí (Ernst & Young, 2013, s. 25)

Dle ČÚL se rezervy tvoří na rizika a ztráty, na daň z příjmů, na důchody a podobné závazky a na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. V praxi některé rezervy rozeznané dle ČÚL, např. rezervy na opravy hmotného majetku, nebudou v IAS/IFRS rozeznány, neboť nesplňují daná kritéria. ČÚL nedefinuje pro zaúčtování rezerv žádná specifická kritéria. Pouze požadavky na zákonné rezervy jsou upraveny zvláštními předpisy. ČÚL umožňuje, aby si účetní jednotka vytvářela rezervu postupně. V souladu s ČÚL se rezervy tvoří procentem z určeného základu, v absolutní částce nebo způsobem, jež stanoví zvláštní právní předpis. (Ernst & Young, 2013, s. 24, Kovanicová, 2012, s. 13, 14)

Na závazky obecně je dle IAS/IFRS i ČÚL podobný pohled. Jedinou odlišností je, že v rozvaze dle ČÚL může vznikat ještě jedna odlišnost, a to ve vlastním kapitálu, který obsahuje položku Sociální fond. Rozdíl v oblasti sociálního fondu je to, že dle IAS/IFRS je na sociální fond nahlíženo jako na závazek vůči zaměstnancům. (Deloitte ČR, 2015, s. 78; Hinke 2014, s. 36-52; PWC, 2009, s. 17-19). Pouze podmíněné závazky nejsou v ČÚL řešeny. ČÚL umožňuje, po splnění určitých podmínek, rezervy vykazovat jako daňově uznatelné, což IAS/IFRS neumožňuje. ČÚL neřeší diskontování rezerv. ČÚL specificky neřeší podmíněné závazky, účetní jednotka je povinna uvést v příloze informace o skutečnostech, které jako nejisté podmínky či situace existovaly k rozvahovému dni. Na rozdíl od ČÚL v IAS/IFRS pak nelze tvořit rezervy na budoucí ztráty. Výše rezervy vykázaná v souladu s ČÚL je často odlišná od částky požadované IAS 37 a společnost musí provést výpočet rezervy v souladu s požadavky IAS 37. (Deloitte ČR, 2015, s. 136; Ernst & Young, 2013, s. 24)

2.6 Náklady a výnosy

Náklady jsou definovány v koncepčním rámci a zahrnují náklady a ztráty a byly částečně představeny již v kap. 1.1.2 a 2.1. Náklady jsou poklesy ekonomických užitků, které vedou ke snížení vlastního kapitálu. Pro tento pojem není v rámci IAS/IFRS vytvořen samostatný standard, jejich účtování je tedy vymezeno prostřednictvím souvisejících

souvztažností s jinými položkami, např. ve standardu pro dlouhodobý majetek u odpisů. (PWC, 2009, s. 38)

Podstata nákladů už je v práci uvedena, ale nebyly zde představeny dva účetní principy, a to matching (věcná srovnatelnost nákladů a výnosů) a akruální princip, přesněji definováno jaká je časová vazba příslušných nákladů na účetní období. Náklady jsou přiřazovány k období, s nímž souvisí bez ohledu na to, kdy nastane výdaj, např. spotřeby zásob materiálu dříve nakoupeného a zaplaceného. (Kraftová, Suchánek, 2012, s. 76)

Obecně výnosy jsou popsány standardem *IAS 18 Výnosy*. Tento standard definuje výnosy jako hrubé přírůstky peněz a pohledávek, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi z prodeje zboží, poskytováním služeb a z užití podnikových aktiv jinými stranami, které přináší úroky, licenční poplatky a dividendy. IAS/IFRS definuje také kritéria pro přijetí výnosů z prodeje zboží a služeb, kdy má být uznán výnosový úrok, výnosové licenční poplatky a výnosové dividendy. Stejně jako u nákladů tak i u výnosů je uplatněn akruální princip a je řešeno časové rozlišení. (Ernst & Young, 2013 s. 31; Kraftová, Suchánek, 2012, s. 76,77)

S výnosy kromě standardu *IAS 18 Výnosy* souvisejí i další standardy a interpretace, mezi, které můžeme zahrnout (Ernst & Young, s. 31):

- *IFRS 15 Výnosy ze smluv s odběrateli,*
- *IFRIC 12 Koncesní smlouvy,*
- *IFRIC 13 Zákaznické věrnostní programy,*
- *IFRIC 15 Smlouvy o výstavbě nemovitosti,*
- *IFRIC 18 Převody aktiv od zákazníků,*
- *SIC 13 Spolu ovládané jednotky - nepeněžní vklady,*
- *SIC 27 Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu,*
- *SIC 31 Výnosy - barterové transakce zahrnující reklamní služby.*

Od 1. 4. 2016 vešel v platnost standard *IFRS 15 Výnosy ze smluv s odběrateli*. Od 1. 1. 2018 budou standardy a interpretace *IAS 11 Stavební smlouvy*, *IAS 18 Výnosy* (a související interpretace), *IFRIC 15 Smlouvy o výstavbě nemovitostí*, *IFRIC 18 Převody aktiv od zákazníků* a *SIC 31 Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu* nahrazeny pouze jedním standardem *IFRS 15 Výnosy ze smluv s odběrateli*. (Deloitte, 2016b, s. 47)

Výnosy se dle IAS/IFRS oceňují v reálné hodnotě přijaté či nárokové protihodnotě se zahrnutím případných srážek nebo slev a očištěné o finanční část transakce (případné diskontování). (Dvořáková, 2008, s. 271; Ernst & Young, s. 32)

V ČÚL neexistuje specifická definice nákladů (PWC, 2009, s. 38). Dle ČÚL se pomocí aktuálního principu detailněji vyjadřuje problematika nákladů a výdajů příštích období. Nákladům je v účtovém rozvrhu vyhrazena účtová třída 5. V této účtové třídě od 1. 1. 2016 vznikla nová účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, více viz kapitola 2.3. (Kraftová, Suchánek, 2012, s. 76; zákon o účetnictví)

ČÚL neuvádí definici výnosů, ale vymezuje položky, které jsou do výnosů zařazeny a uvádí, že výnosy jsou zachycovány k datu přechodu vlastnictví nebo poskytnutí služby. V odůvodněných případech jsou časově rozlišovány do období, se kterým časově a věcně souvisejí. A také se ČÚL nezabývá podrobně oceňováním výnosů. Pro výnosy je v účtovém rozvrhu určena účtová třída 6. (Deloitte ČR, 2016, s. 103; Ernst & Young, 2013, s. 32)

V ČÚL oproti IAS/IFRS neexistuje definice výnosů, pouze vymezení položek. Přesunem změny stavu zásob a vlastní činnosti a aktivace z položky výnosů do nákladů došlo k přiblížení ČÚL k IAS/IFRS. Náklady nejsou v IAS/IFRS řešeny samostatně. ČÚL i IAS/IFRS přistupuje obdobně k řešení časového rozlišení. (Deloitte ČR, 2016, s. 103, Ernst & Young; 2013, s. 32)

2.7 Daň ze zisku

Problematikou daně ze zisku se zabývá standard *IAS 12 Daně ze zisku* a s ním související interpretace *IFRIC 7 Uplatnění metody přepracování a znovu vykázání* podle *IAS 29 - Vykazování v hyperinflačních ekonomikách a SIC 25 Daně ze zisku - změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů* (Ernst & Young, 2013, s. 38). Cílem standardu *IAS 12 Daně ze zisku* je upravit komplexní problematiku této oblasti, což umožňuje zachytit daňové dopady běžného i následujícího období. Jedná se o bezprostředně splatnou pohledávku či závazek, který bude pravděpodobně splatný (splatné daně) až v následujícím účetním období. Hlavní problematikou tohoto standardu je odložená daň, které se věnuje převážná část standardu. (Dvořáková, 2008, s. 239)

Splatná daň, z hlediska účetního zachycení, není nijak komplikovaná. Splatná daň je dle IAS/IFRS definována jako závazek či pohledávka vzniklá ze zdanitelného zisku (daňové ztráty) za účetní období. Daňový náklad (výnos) představuje souhrnnou částku daně splatné

a odložené. Daňový náklad vzniká v případě splatné daně, který se účtuje jako náklad běžného období a jako závazek vůči státu. (Dvořáková, 2008, s. 239)

Odložená daň dle IAS/IFRS stanovuje, že je třeba zachytit důsledky současných událostí, jejichž příčiny spočívají v běžném období a v budoucnu pravděpodobně povedou k odtoku finančních prostředků (daňový závazek) v souvislosti s placením daní a naopak přínosy spojené s budoucími daňovými úsporami (daňová pohledávka). Odložený daňový závazek je částka, která je splatná v budoucím období a vzniká, pokud účetní hodnota aktiv je větší než daňová základna aktiv (zásada opatrnosti)¹⁵. Odložená daňová pohledávka je částka nárokovatelná v příštím období. Může vzniknout z přechodných odčitatelných rozdílů, kdy daňová základna aktiv je větší než účetní hodnota aktiv¹⁶, dále z převedených nevyužitých daňových ztrát a převedených nevyužitých daňových odpočtů. (Dvořáková, 2008, s. 240; Ernst & Young, 2013, s. 38; Jílek, Svobodová, 2013, s. 107,108)

Na splatnou daň ČÚL pohlíží stejně jako IAS/IFRS. O odložené dani dle ČÚL povinně účtují účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní jednotky stanoví, zda budou o odložené dani účtovat či nikoli. (Deloitte, 2015, s. 90) Odložená daň vzniká z rozporu mezi účetními a daňovými předpisy. Odložená daň připadá na určité účetní položky, které vytvářejí rozdíl mezi základem daně z příjmů a výsledkem hospodaření před zdaněním. Metoda výpočtu je založena na rozvahovém přístupu, zjišťují se přechodné rozdíly mezi základem daně u aktiv a jejich oceněním v účetnictví. Jedná se o aktiva, která mají odlišnou účetní zůstatkovou cenu od daňové. (Ernst & Young, 2013, s. 38)

Podle IAS/IFRS i ČÚL je odložená daňová pohledávka oceněna sazbou daně, která je splatná v tom období, kdy se pohledávka uplatní. Dle IAS/IFRS by sazba měla být známa k rozvahovému dni a stanovena zákonem. ČÚL uvádí, že pokud sazba daně není známa, použije se sazba daně platná pro příští účetní období. (Ernst & Young, 2013, 38) Účetní postupy dle IAS/IFRS jsou u odložené daně principiálně srovnatelné s ČÚL s tím, že řada podrobností není v ČÚL specificky řešena. Odložené daňové závazky jsou uznávány u všech zdanitelných přechodných rozdílů. (Deloitte ČR, 2015, s. 90, PWC, 2012, s. 37)

¹⁵ Např. když jsou účetní odpisy menší než daňové odpisy

¹⁶ Např. když jsou daňové odpisy větší než účetní odpisy

2.8 Ostatní oblasti a rozdíly mezi IAS/IFRS a ČÚL

Zatím v práci byly podrobněji popsány vybrané oblasti IAS/IFRS a s tím související standardy a interpretace. Dále v diplomové práci budou stručně shrnuty ostatní oblasti IAS/IFRS a budou uvedeny rozdíly oproti ČÚL. Mezi ostatní významné oblasti IAS/IFRS jsou zahrnuty státní dotace, leasing, vykazování podle segmentů a kurzové rozdíly.

Státní dotace dle IAS/IFRS představuje státní podporu v nejrůznějších formách, peněžní a nepeněžní dotace, granty a podobné formy podpory. Pro problematiku státních dotací dle IAS/IFRS byl vytvořen standard *IAS – 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*. Dle IAS/IFRS pro vykázání státní dotace musí existovat přiměřená jistota, že účetní jednotka splní dané podmínky a že dotace bude poskytnuta. Nepeněžní dotace se vykazují obvykle ve výši jejich reálné hodnoty, ale je povoleno také vykázání v hodnotě nominální. Dotace se účtují do hospodářského výsledku během období nutných k jejich přiřazení k souvisejícím nákladům. Dotace na úhradu nákladů se vykazují samostatně jako výnos nebo jako snížení příslušných nákladů. (Deloitte, 2015, s. 108, Dvořáková, 2008, s. 259, 260)

ČÚL u státních dotací na rozdíl od IAS/IFRS nedávají účetní jednotce možnost volby. Dotace na úhradu nákladů se účtují pouze ve prospěch výnosů. Dotace na pořízení dlouhodobého majetku se účtují pouze jako snížení účetní hodnoty daného majetku. Účtování nepeněžních dotací a vrácení dotace není v ČÚL řešeno. Komplikace může nastat při přechodu na IFRS v případech, kdy je v počáteční rozvaze vykázán majetek, na nějž byla poskytnuta dotace, která se vykazovala podle dřívější ČÚL jako kategorie vlastního kapitálu. (Deloitte, 2015, s. 109)

Leasing dle IAS/IFRS je řešen ve standardu *IAS 17 Leasing*. IAS/IFRS rozlišuje dva druhy leasingu: operativní a finanční leasing. Finanční leasing je charakteristický tím, že přenáší všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím. Operativní leasing je charakterizován na rozdíl od finančního leasingu tím, že veškerá rizika a užítky, které vyplývají z užívání najaté věci, se nepřenáší na plátce. Standard *IAS 17* věnuje velkou pozornost odlišení operativního leasingu od finančního. V této oblasti se v budoucnu očekávají změny. Finanční i operativní leasing by měl být vykazován v rozvaze účetní jednotky, protože v roce 2016 vznikl nový standard *IFRS 16*. Tento standard bude povinný od roku 2019, při splnění určitých podmínek ho bude možné uplatnit i dříve. Uplatnění v ČR

bude záviset na schválení standardu EU. (Dvořáková, 2008, s. 111,112; Ernst & Young, 2016; Kraftová, Suchánek, 2012, s. 85)

Dle IAS/IFRS je aktivum vedeno v rozvaze pronajímatele, který účtuje o výnosech z operativního pronájmu rovnoměrně po dobu trvání. Nájemce účtuje o nákladech vyplývajících z operativního leasingu (shodně jako pronajímatel) rovnoměrně po dobu trvání. Aktivum pronajaté formou finančního leasingu je rozeznáno v rozvaze nájemce spolu s odpovídajícím závazkem. Pronajímatel účtuje o prodeji aktiva a související pohledávce. Nájemce aktivum odepisuje po dobu životnosti aktiva (případně po dobu odpovídající kratší době - doba životnosti a doba leasingové smlouvy), pokud není jisté, že aktivum přejde na nájemce po skončení leasingové smlouvy. (Ernst & Young, 2013, s. 14)

ČÚL také rozlišuje mezi finančním a operativním leasingem. Finanční leasing většinou obsahuje podmínku odkupu aktiva nájemcem po ukončení leasingu. *Zákon o dani z příjmů* definuje minimální dobu trvání leasingu vyžadovanou pro klasifikaci leasingu jako finančního. ČÚL účtuje o finančním leasingu stejně jako o operativním. Aktivum je zachyceno v rozvaze pronajímatele, který účtuje o výnosech z pronájmu dle smlouvy o operativním leasingu. Nájemce účtuje o nákladech operativního leasingu dle smlouvy. (Deloitte ČR, 2015, s. 100, Ernst & Young, 2013, s. 14)

ČÚL i IAS/IFRS rozlišují právní formy leasingu. IAS/IFRS účtuje odlišně o finančním a o operativním leasingu. ČÚL účtuje o finančním a operativním leasingu shodně, v tomto případě nevstupuje pronajaté aktivum do majetku nájemce. (Deloitte ČR, 2015, s. 100; Ernst & Young, 2013, s. 14)

Kurzové rozdíly jsou v rámci IAS/IFRS řešeny ve standardu *IAS 21 Dopady změn měnových kurzů*. Dle IAS/IFRS musí účetní jednotka stanovit funkční měnu. Funkční měna je měna prostředí, ve kterém daná účetní jednotka působí. Ta se může lišit od měny vykazování, což je měna, v níž se předkládá účetní závěrka. Transakce stanovené funkční měnou se musí převést na měnu vykazování. Kurzové rozdíly jsou vypořádané výsledkově. (Jílek, Svobodová, 2013, s. 137, 138; Kraftová, Suchánek, 2012, s. 80,81)

ČÚL stanovuje funkční měnu jednotně a zavazuje účetní jednotky účtovat v korunách českých (*Zákon o účetnictví*). Transakce v cizích měnách jsou přepočítávány denním kurzem ČNB nebo fixním kurzem určeným společností na předem stanovené období na základě kurzu vyhlášeného ČNB (*Zákon o účetnictví*). Zůstatky na konci roku jsou přepočítány dle platného kurzu ČNB. (PWC, 2012, s. 26)

Hlavní rozdíl v účtování kurzových rozdílů je, že dle ČÚL musí účetní jednotky vykazovat k rozvahovému dni veškeré položky pouze v české měně a IAS/IFRS nestanovuje měnu, ve které musí účetní jednotky položky vykazovat. ČÚL navíc specifikuje, že musí být použit kurz vyhlášený ČNB. (Deloitte ČR, 2015, s. 112)

Vykazování podle segmentů upravuje *IFRS 8 Provozní segmenty*. Účelem vykazování podle segmentů je vytvořit lepší podklady pro uživatele účetní závěrky, a pro lepší porozumění minulé výkonnosti podniku, posouzení rizika a výnosnosti podniku. Vykazování podle segmentů je povinné pouze pro účetní jednotky, které obchodují s veřejně obchodovatelnými cennými papíry. IAS/IFRS rozlišuje provozní segmenty, oborové a územní. Provozní segment představuje část společnosti, která provozuje činnosti, při kterých vznikají výnosy a náklady. Segment oborový představuje různé druhy výrobků a služeb. Segment územní rozděluje účetní jednotku podle různých zemí, kde účetní jednotka působí. IAS/IFRS mají specifické požadavky na identifikaci, vyčíslení a zveřejňování informací o segmentech. ČÚL vyžaduje pouze analýzu výnosů z běžné činnosti (rozdělení podle druhu činnosti podniku a rozdělení na domácí a zahraniční prodeje), avšak definice segmentu podle ČÚL neexistuje. České kótované společnosti musí použít IAS/IFRS, rozdíly se týkají pouze nekótovaných společností. (PWC, 2008, s. 70; Kraftová, Suchánek, 2012, str. 78)

3 Posouzení rozdílů v rámci finančního účetnictví dle IAS/IFRS a ČÚL v podniku Synthestia, a. s.

Posouzení rozdílů v rámci finančního účetnictví dle IAS/IFRS a ČÚL bude zmapováno v podniku chemického průmyslu Synthestia, a. s. Nejprve bude představen podnik Synthestia, a. s. Dále budou uvedeny rozdíly, které podnik eviduje a na závěr budou uvedeny návrhy na zlepšení evidence rozdílů mezi IAS/IFRS a ČÚL.

3.1 Představení podniku a důvody zavedení IAS/IFRS

Synthestia, a.s. je významný evropský výrobce v oblasti chemie s více než devadesátiletou historií. Tento podnik se nachází v Pardubicích od roku 1920. Nejprve to byla pouze továrna na výbušniny, ale postupně docházelo k rozšiřování areálu a výrobních aktivit. Synthestia, a.s. dodává širokou škálu produktů na tuzemský trh a do více jak 60 zemí světa. Obrat za rok 2016 dosáhl 4,358 miliardy Kč. K 1. 1. 2015 podnik zaměstnával 1602 lidí. Od roku 2009 je jediným majoritním vlastníkem společnosti Agrofert holding, a.s. Synthestia, a.s. má podíl v dceřiných společnostech: Výzkumný ústav organických syntéz, a. s. a Synthestia Polska Sp. z o.o.

Vnitřní struktura podniku se ve výrobní části dělí na čtyři strategické podnikatelské jednotky (SBU), které jsou podřízeny generálnímu řediteli. Dále pro všechny SBU a celý podnik je společný finanční úsek, technicko-provozní úsek, personální úsek a odbory.

První SBU se zabývá výrobou pigmentů a barviv. Další SBU je zaměřena na výrobu nitrocelulózy, jedná se o jediného českého producenta nitrocelulózy. Dále tento podnik má SBU organické chemie, ve které jsou uplatňovány speciální technologie, mezi které patří hydrogenace, nitrace a fosgenace v rozpouštědlech a vodě. SBU energetiky je velice významná, protože Synthestia, a. s. vlastní energetickou distribuční soustavu a disponuje vlastní teplárnou, pro pokrytí požadavků podniku a dalších subjektů v celém areálu průmyslové zóny. Nejvýznamnější z hlediska podílu na obratu je SBU pigmentů a barviv s podílem 38 % z celkového objemu obratu podniku.

Společnost Agrofert holding, a.s. se rozhodla od 1.1 2014 v podniku Synthestia, a.s. zavést vedení finančního účetnictví dle IAS/IFRS. Podnik Synthestia, a. s. je tak nyní v situaci, kdy sestavuje účetní závěrku podle ČÚL, tuto účetní závěrku zveřejňuje v souladu s platnou legislativou a zároveň zpracovává účetní závěrku dle IAS/IFRS pro potřeby mateřské společnosti Agrofert holding, a.s. podle stanovených postupů a metodik pro

sestavení účetní závěrky dle IAS/IFRS. Metodiky pro zpracování účetní závěrky dle IAS/IFRS byly podniku poskytnuty mateřskou společností Agrofert holding, a.s. Tato účetní závěrka dle IAS/IFRS je stejně jako účetní závěrka dle ČÚL ověřována auditorem, ale není zveřejňována a slouží jen pro potřeby mateřské společnosti. Podnik také využívá, při vedení finančního účetnictví dle IAS/IFRS a při sestavování účetní závěrky podle těchto standardů, i spolupráce s dalšími podniky v rámci koncernu Agrofert holding, a.s. Jako problematická se jeví zejména oblast specifik chemického průmyslu, neboť poskytnuté metodiky zpracování účetní závěrky dle IAS/IFRS v rámci holdingu mají obecný charakter.

Se zavedením zpracování účetní závěrky dle IAS/IFRS byly spojeny různé náklady. I když podnik disponuje systémem SAP ERP 6.0., který umožňuje evidovat účetní případy jak dle IAS/IFRS tak i dle ČÚL muselo dojít k úpravě v nastavení systému, aby správně účtoval o odlišnostech mezi IAS/IFRS a ČÚL. Také bylo zapotřebí přijmout jednu pracovní sílu na pozici účetní, protože se zaváděním IAS/IFRS došlo k nárůstu agendy v oblasti účetnictví.

Hlavním důvodem pro zavedení IAS/IFRS do podniku bylo dosažení srovnatelnosti s podniky se stejnou podnikatelskou činností u nás i v zahraničí. Vykazování podle IAS/IFRS povede také k lepší orientaci v účetní závěrce pro zahraniční odběratele, které zajímá především, jaká je platební schopnost podniku, např. při stanovení splatnosti faktur. Zvýšení srovnatelnosti se zahraniční konkurencí je žádoucí zejména z tohoto důvodu, že podnik většinu své produkce prodává na zahraničních trzích.

V oblasti náklady, výnosy a daň ze zisku mezi IAS/IFRS a ČÚL nevznikají výrazné rozdíly v podniku chemického průmyslu a není tedy nutno tuto oblast blíže popisovat a tudíž jí nebude v práci věnována pozornost.

V práci dle logické návaznosti budou popsány významnější rozdíly mezi IAS/IFRS a ČÚL, které jsou v podniku evidovány a označovány jako *adjustmenty (ADJ)*. A budou zde také charakterizovány rozdíly, které nejsou zatím v podniku Synthesia, a. s. řešeny. Při zpracování rozdílů bude vycházeno z výkazů podniku Synthesia, a. s. k 31. 12. 2015.

3.2 Vykazování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky v podniku

Účetní závěrka podniku Synthesia, a. s. je dle ČÚL sestavována podle platných zákonů, vyhlášek a standardů. Pro sestavení účetní závěrky dle IAS/IFRS podnik Synthesia, a. s. využívá tyto standardy:

- *IAS 1 Prezentace účetní závěrky,*
- *IAS 7 – Výkaz peněžních toků,*
- *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,*
- *IAS 34 Mezitímní účetní závěrka,*
- *IAS 10 Události po rozvahovém dni,*
- *IFRS 8 Provozní segmenty,*
- *IFRS 1 První přijetí IFRS,*
- *IAS 33 Zisk a akcie,*
- *IAS 24 Zveřejňování spřízněných stran.*

Před sestavením účetní závěrky provádí podnik všechny potřebné úpravy a kontroly, které jsou téměř shodné jak dle ČÚL, tak dle IAS/IFRS. Pro správné sestavení účetní závěrky dle IAS/IFRS je kromě běžných úprav také provedena kontrola, zda jsou správně evidovány rozdíly mezi IAS/IFRS a ČÚL. Dále jsou provedeny oddělením controllingu analýzy na snižování hodnoty majetku, podle interních postupů a v souladu s metodami stanovenými mateřskou společností.

Podnik po provedení potřebných úprav a kontrol sestavuje účetní závěrku nejdříve dle ČÚL a následně sestavuje podklady pro účetní závěrku dle IAS/IFRS pro společnost Agrofert holding, a.s. Až na výjimky podnik sestavuje stejné typy výkazů dle IAS/IFRS i dle ČÚL, viz následující tabulka.

Tab. 7: Výkazy sestavované podnikem dle IAS/IFRS a ČÚL

Součásti účetní závěrky	IAS/IFRS	ČÚL
Výkaz finanční pozice/rozhava	ANO	ANO
Výkaz zisku a ztráty	ANO	ANO
Výkaz zisku a ztráty – účelové i druhové členění nákladů	obojí	pouze druhové
Výkaz zisku a ztráty – kompenzace nákladů a výnosů	NE	NE
Výkaz finanční pozice/rozhava, výkaz zisku a ztráty – forma horizontální i vertikální	horizontální	horizontální
Výkaz úplného výsledku	ANO	NE
Výkaz změn vlastního kapitálu	ANO	ANO
Výkaz o peněžních tocích	ANO	ANO
Přílohy/Komentáře	ANO	ANO

(Zdroj: vlastní zpracování dle konzultací v podniku Synthesia, a.s.)

Porovnání jednotlivých položek rozvahy a jejich hodnota pro účetní závěrku za rok 2015 v podniku z pohledu IAS/IFRS a ČÚL je uvedeno v příloze č. 7. Rozvaha sestavená dle IAS/IFRS vykazuje hodnotu o 126,9 mil. Kč nižší než v rozvaze sestavené dle ČÚL. Výkaz zisků a ztráty je sestavován dle IAS/IFRS jak s účelovým, tak i s druhovým členěním nákladů. Pomocí obojího členění podnik získá detailnější přehled o jednotlivých nákladech. Výkaz zisků a ztrát dle ČÚL je uveden v příloze č. 8 a dle IAS/IFRS je uveden v příloze č. 9. Výkaz zisku a ztrát sestavený dle IAS/IFRS vykazuje před zdaněním hodnotu o 28,28 mil. Kč nižší hodnotu než výkaz zisku a ztrát sestavený dle ČÚL.

Výkaz o peněžních tocích je v podniku sestavován pomocí přímé metody. Podnik sestavuje výkaz o peněžních tocích pouze dle ČÚL. V této oblasti nejsou evidovány žádné rozdíly, tudíž je dostačující vést Výkaz o peněžních tocích pouze dle ČÚL, který je v nezměněné podobě přikládán k výše uvedených výkazům zpracovávaným dle IAS/IFRS. Výkaz o peněžních tocích viz příloha č. 10.

Synthesia, a. s. nesestavuje komentáře, jen dodává podklady pro komentáře Agrofertu holding, a. s. a ten teprve sestavuje finální podobu komentářů na úrovni holdingu. Dle ČÚL jsou sestavovány přílohy, které jsou uvedeny na konci účetní závěrky. Přílohy jsou zpracovány v rámci podniku Synthesia, a. s., a poté jsou také předány společnosti Agrofert holding, která je zahrne do konsolidované účetní závěrky dle ČÚL.

Při sestavování výkazu rozvaha dle IAS/IFRS a dle ČÚL Synthesia, a. s. eviduje *ADJ* s názvem: *Přecenění dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu – bez investic do nemovitostí, Přecenění dlouhodobého hmotného majetku na reálné hodnoty – investice do*

nemovitostí, Přecenění dlouhodobého hmotného majetku na reálné hodnoty – aktiva k prodeji, Odúčtování opravné položky k přecenění dlouhodobého hmotného majetku, Odúčtování opravné položky k nabytému majetku, Strategické náhradní díly, Emisní povolenky - metoda čistého závazku, Odúčtování rezervy na opravy, Diskont dlouhodobých rezerv, Kapitalizace oprav, Sociální fond a Ostatní úpravy upřesněné v komentářích.

Při sestavování výkazu zisků a ztrát dle IAS/IFRS a dle ČÚL Synthesia, a. s. eviduje rozdíly výše uvedené, a také *ADJ* v oblasti: *Zúčtování/úprava rezervy na uvedení do původního stavu, Zúčtování ostatních rezerv – specifika v komentářovém poli.*

ADJ Ostatní úpravy upřesněné v komentářích jsou uvedeny v rozvaze i ve výkazu zisků a ztrát. Tyto *ADJ* slouží pro odstranění nálezů auditora, případně pro odhalení nepřesností v zaúčtování, kterou může podnik vyčíslit do těchto *ADJ*. V podniku Synthesia, a. s. je vedení finančního účetnictví dle IAS/IFRS považováno za pilotní projekt a je ve fázi implementace, tudíž může docházet k odhalování nových rozdílů, které je nutné posoudit a následně zpracovat metodický postup pro jejich evidenci.

ADJ Ostatní úpravy upřesněné v komentářích byl využit v roce 2014, kdy auditor řešil do jakého roku zahrnout tržby výrobků, které byly přepraveny lodní dopravou, z pohledu auditora bylo sporné, ve kterém okamžiku vzniká tržba podniku. Podnik si připisoval tržbu do daného roku, ale auditor považoval tyto tržby až za tržby následujícího roku. Položka úpravy upřesněné v komentářích slouží pro podobné případy, které je potřeba účetně opravit.

Podnik sestavuje účetní závěrky dle ČÚL ke konci kalendářního roku. Jelikož se jedná o akciovou společnost, účetní závěrka dle IAS/IFRS je sestavována každé čtvrtletí a na konci kalendářního roku. Synthesia, a. s. reportuje výkazy dle IAS/IFRS společnosti Agrofert holding, a. s., která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku také dle IAS/IFRS, v podniku Synthesia, a. s. je auditorem zkontrolována na konci kalendářního roku správnost evidence rozdílů IAS/IFRS a ČÚL neboli správnost zvolené metodiky. Auditor nekontroluje účetní závěrku dle IAS/IFRS jako celek, kontroluje pouze konsolidovanou účetní závěrku dle IAS/IFRS společnosti Agrofert holding, a. s.

Na úrovni Agrofert holding, a.s. je sestavována a zveřejňována konsolidovaná účetní závěrka dle ČÚL z podkladů od všech dceřiných společností. Konsolidovaná účetní závěrka dle IAS/IFRS je na úrovni Agrofert holding, a.s. také sestavována, ale není zveřejňována. Pro sestavení konsolidované účetní závěrky dle IAS/IFRS Agrofert holding využívá tyto

standardy *IFRS 3 Podnikové kombinace*, *IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka*, *IFRS 11 Společná ujednání*, *IFRS 12 Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*, *IAS 27 Individuální účetní závěrka* *IAS 28 Investice do přidružených a společných podniků*.

3.3 Vykazování zásob v podniku

Zásoby v Synthesii, a. s. jsou dle IAS/IFRS evidovány dle standardu *IAS 2 – Zásoby*. Do zásob jsou v Synthesii, a. s. zahrnuty dle IAS/IFRS a ČÚL položky, které jsou uvedeny v tabulce č. 8.

Tab. 8: Členění zásob dle IAS/IFRS a dle ČÚL

IAS/IFRS	ČÚL
Suroviny a ostatní materiál	Materiál <ul style="list-style-type: none"> • Suroviny a ostatní materiál • Náhradní díly
Náhradní díly	x
Nedokončená výroba a polotovary	Nedokončená výroba a polotovary
Hotové výrobky	Výrobky
Zboží	Zboží
	Poskytnuté zálohy na výrobky

(Zdroj: vlastní zpracování z výkazů podniku Synthesia, a. s.)

V Synthesii, a. s. při oceňování zásob dle IAS/IFRS a ČÚL používají stejné metody. Nakupované zásoby jsou oceněny pořizovacími cenami s použitím metody váženého aritmetického průměru. Zásoby vlastní výroby, které zahrnují nedokončenou výrobu a hotové výrobky jsou oceněny vlastními náklady takto:

- Nedokončená chemická výroba je oceněna hodnotou spotřebovaného materiálu a polotvarů.
- Nedokončená zakázková výroba a úkoly technického rozvoje skutečnými vlastními náklady, které zahrnují přímé materiálové a ostatní přímé náklady, přímé mzdy a výrobní režii podle plánované sazby na jednu odpracovanou hodinu.
- Polotovary vlastní výroby a hotové výrobky se oceňují na bázi vlastních nákladů výroby, které obsahují přímé materiálové a ostatní přímé náklady včetně spotřebovaných polotovarů a výrobní režie, bez správní a odbytové režie.

Při účtování o změně hodnoty zásob jsou dle obou standardů použity stejné postupy, snižování hodnoty zásob se eviduje pomocí opravných položek. Opravná položka k pomalu obrátkovým a zastaralým zásobám je tvořena na základě analýzy obrátkovosti zásob a na základě individuálního posouzení zásob. Opravná položka je tvořena v případě, že aktuální

realizační cena nedosahuje výše skladové ceny, a to ve výši rozdílu, o který přesahuje skladová cena aktuální realizační cenu. Nepotřebné, zastaralé a pomalu obrátkové zásoby se snižují na prodejní cenu prostřednictvím opravných položek. Opravná položka byla stanovena vedením společnosti na základě výsledků analýzy obrátkovosti, využitelnosti a prodejnosti jednotlivých položek zásob, jde o přecenění na čistou realizovatelnou hodnotu.

V Synthesii, a. s. sledují rozdíl mezi IAS/IFRS a ČÚL a vykazují jej v položce náhradní díly. Náhradní díly zahrnují dle ČÚL i strategické náhradní díly, které jsou dle IAS/IFRS řazeny do dlouhodobého hmotného majetku na účet Samostatné movité věci a pro tento rozdíl má společnost Synthesia, a. s. zavedený *ADJ Strategické náhradní díly*. Další položkou, která je dle ČÚL zahrnuta do zásob jsou zálohy poskytnuté na zásoby. Tato položka se v zásobách dle IAS/IFRS nevyskytuje. Dle IAS/IFRS je položka poskytnuté zálohy evidována mezi krátkodobé a obchodní pohledávky.

Zvláštním případem oceňování zásob ve sdružených výrobcích je oceňování zásob metodou odčítací a rozčítací. V podniku Synthesia, a. s. ani jednu z metod pro oceňování zásob nevyužívají. Dle IAS/IFRS do zásob mohou být zahrnuty i pozemky určené k prodeji, ale podnik žádným takovým pozemkem nedisponuje, tudíž tento rozdíl není v podniku evidován.

3.4 Vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, dlouhodobého finančního majetku a finančních nástrojů v podniku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, aby mohl být dle IAS/IFRS v Synthesii, a. s. do této položky v účetnictví zařazen, musí splnit stejné podmínky jako dle ČÚL.

Dlouhodobý hmotný majetek byl v podniku v roce 2014 při zavádění evidence účetnictví dle IAS/IFRS oceněn odhadcem. Došlo ke snížení hodnoty v položkách pozemky, stavby, samostatné movité věci, nedokončený dlouhodobý majetek v souladu s principy oceňování dle IAS/IFRS. U položky dopravní prostředky došlo ke zvýšení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku. Pro evidenci tohoto rozdíly byl vytvořen standard *ADJ Přecenění dlouhodobého hmotného majetku na reálné hodnoty bez investic a aktiv určených k prodeji a ADJ Přecenění dlouhodobého hmotného majetku na reálné hodnoty – investice do nemovitostí*. Pro dlouhodobý hmotný majetek dle IAS/IFRS podnik Synthesia, a. s., využívá tyto standardy:

- *IAS – 36 Snižování hodnoty aktiv,*
- *IAS 40 – Investice do nemovitostí,*

- IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv,
- IAS – 37 Rezervy,
- IAS 40 – Investiční nemovité majetky,
- IFRS 3 – Podnikové kombinace,
- IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti.

S Dlouhodobým hmotným majetkem souvisí také standardy: *IAS – 17 Leasing*, *IAS – 41 Zemědělství*, *IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů*, které nejsou podnikem Synthesia, a. s. využívány.

V okamžiku zaúčtování dlouhodobého hmotného majetku je majetek oceněn shodnými cenami dle ČÚL a stejně tak i dle IAS/IFRS. Dlouhodobý hmotný majetek nakupovaný se oceňuje v pořizovacích cenách, vyrobený ve společnosti se oceňuje vlastními náklady, bezplatně získaný se oceňuje reprodukční pořizovací cenou a účtuje se ve prospěch účtu ostatních kapitálových fondů.

V Synthesii, a. s. sledují rozdíl po okamžiku zaúčtování dlouhodobého hmotného majetku, kdy dochází k přecenění dle IAS/IFRS na reálnou hodnotu, toto přecenění je prováděno oddělením controllingu, které při přecenění postupuje na základě metodik vytvořených společností Agrofert holding, a. s. Přecenění na reálnou hodnotu uplatňují až po odečtení kumulovaných odpisů.

Další rozdíl, který je v Synthesii, a. s. evidován je rozdílné odepisování dlouhodobého hmotného majetku dle IAS/IFRS a dle ČÚL. V Synthesii, a. s. došlo v roce při zavádění IAS/IFRS do podniku, ve spolupráci s hlavními inženýry výrobního zařízení a controllingem k desagregaci každého výrobního zařízení. Nyní jsou v podniku všechna výrobní zařízení odepisována po částech podle jejich doby životnosti. Při odepisování jsou používány stejné druhy odpisů dle ČÚL i dle IAS/IFRS. Tento rozdíl je evidován v *ADJ Přecenění dlouhodobého hmotného majetku na reálné hodnoty bez investic a aktiv určených k prodeji*.

V podniku Synthesia, a. s. evidují v oblasti dlouhodobého majetku také rozdíl *ADJ Odúčtování opravné položky k přecenění dlouhodobého hmotného majetku a ADJ Odúčtování opravné položky k nabytému majetku*.

V Synthesii, a. s. evidují rozdíl *ADJ Kapitálové opravy*, který spočívá v rozdílném pohledu obou standardů na problematiku generálních oprav. Generální oprava je dle

IAS/IFRS vedena v majetku a tato generální oprava je rozpouštěna do nákladů formou odpisů.

V podniku Synthesia, a. s. neprovádí test na snižování hodnoty dlouhodobého hmotného majetku, ale v souladu se standardem IAS 36 provádějí analýzu hodnoty dlouhodobého hmotného majetku, která je schvalována auditorem společnosti Agrofert holding, a. s. Na základě těchto analýz nedošlo ke změně hodnoty dlouhodobého majetku od odhadu hodnoty majetku odhadcem, a proto není v podniku Synthesia, a. s. evidován rozdíl v oblasti přecenění dlouhodobého hmotného majetku s využitím účtu fond z přecenění.

Dlouhodobý nehmotný majetek v podniku Synthesia, a. s. upraven standardem IAS 18 – *Nehmotná aktiva*. Synthesia, a. s. na nehmotná aktiva nahlíží jako na aktiva, u kterých lze zjistit dobu použitelnosti. S Dlouhodobým nehmotným majetkem souvisí také standard IFRS 3 – *Podniková kombinace*, tento standard upravuje goodwill a zřizovací výdaje, ale jelikož Synthesia, a. s. zavedla IAS/IFRS do zaběhnutého podniku, kde není důvod oceňovat goodwill, tento standard nevyužívá.

Při pořízení je dlouhodobý nehmotný majetek oceněn pomocí pořizovacích cen jak dle IAS/IFRS, tak i dle ČÚL. Při prodeji se dlouhodobý nehmotný majetek oceňuje shodně, podle obou standardů pomocí reálné hodnoty. Podmínky odepisování dlouhodobého hmotného majetku jsou v podniku Synthesia shodné dle obou standardů. Synthesia, a. s. nemá zavedený ADJ na rozdíl v oblasti výzkumu a vývoje, jelikož předpokládá technický úspěch a ziskovost těchto projektů a na tuto oblast nahlíží shodně jak dle IAS/IFRS, tak i dle ČÚL.

Další rozdíl v této oblasti je upraven v ADJ *Emisní povolenky – metoda čistého závazku*. Emisní povolenky podnik dostává částečně formou dotace a dle ČÚL jsou tyto emisní povolenky zaúčtovány v hodnotě 0 a dle IAS/IFRS se dotace na emisní povolenky zahrnují do majetku. Dle ČÚL jsou v podniku emisní povolenky zúčtovány na konci roku, podnik ví přibližnou spotřebu emisních povolenek v případě, že podniku nestačí emisní povolenky z dotace, dochází ke koupi emisních povolenek, což se v případě podniku Synthesia, a. s. uskutečňuje. Dle IAS/IFRS dochází k zúčtování emisních povolenek až v únoru, kdy je známá od auditora přesná spotřeba emisních povolenek. Rozdíl v této oblasti vzniká v účtování o spotřebě za daný rok, tento rozdíl je v podniku evidován ADJ – *Emisní povolenky – metoda čistého závazku*.

Finanční nástroje a dlouhodobý finanční majetek je v podniku upraven v souladu se standardem *IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování*. V Synthesii, a. s. jsou Dlouhodobá finanční aktiva srovnatelná hodnotově i členěním položek v rozvaze dle IAS/IFRS s Dlouhodobým finančním majetkem dle ČÚL

V této oblasti je evidován největší rozdíl v položkách, které jsou dle obou standardů zahrnuty do finančních nástrojů. Dle IAS/IFRS jsou v Synthesii, a. s. členěny pohledávky a závazky na provozní a investiční činnosti, které dle ČÚL spadají do souhrnného pojmu pohledávky a závazky a už nejsou podrobněji členěny dle provozní a investiční činnosti jako tomu je dle IAS/IFRS. Tato oblast je řešena v podniku pomocí analytické evidence.

3.5 Vykazování závazků, podmíněných závazků a rezerv v podniku

U závazků podnik Synthesia, a. s. eviduje rozdíl pomocí *ADJ Sociální fond*, protože dle IAS/IFRS je na sociální fond nahlíženo jako na závazek vůči zaměstnancům a dle ČÚL jsou závazky vůči zaměstnancům v podobě sociálního fondu evidovány v rozvaze v oblasti vlastního kapitálu. Podmíněné závazky nejsou aktuálně v podniku Synthesia, a. s. vykazovány, a tudíž nemají na tento rozdíl vedeny žádný *ADJ*.

Rezervy jsou v podniku Synthesia, a. s. vedeny dle standardu *IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Při účtování o rezervách dle IAS/IFRS evidují rozdíl s pomocí *ADJ Odúčtování rezervy na opravy*, kterým se evidují vytvořené zákonné rezervy na opravy hmotného investičního majetku dle ČÚL metodiky a zákona o rezervách. Tuto rezervu dle IAS/IFRS nelze vykazovat jako rezervu, tudíž tento *ADJ* slouží k odúčtování hodnoty vytvořené rezervy. Pokud v ČÚL je zaúčtována tvorba rezervy, poté v IAS/IFRS pomocí tohoto *ADJ* dojde k odúčtování.

Další rozdíl, který byl v podniku evidován, upravoval *ADJ Zúčtování/úprava rezervy na uvedení do původního stavu*. Jedná se o rezervu na sanaci, u které byla rozdílná metodika výpočtu dle IAS/IFRS (aplikovala se diskontní sazba) a dle ČÚL. Nyní v podniku sjednotili výpočet i v ČÚL, nedochází již ke vzniku rozdílu. Dále je v podniku evidován rozdíl pomocí *ADJ Zaučtování ostatních rezerv - specifika v komentářovém poli*, v rámci tohoto *ADJ* dochází k přeúčtování dalších rezerv, protože dle IAS/IFRS jsou jiná kritéria než dle ČÚL pro tvorbu rezerv. Tento *ADJ* se promítá do výkazu zisku a ztráty dle IAS/IFRS v podobě snížení rezerv, které byly dle ČÚL zahrnuty do nákladů při rozpouštění rezervy.

V Synthesii, a. s. mají vytvoření *ADJ*, který slouží k evidenci rozdílů mezi IAS/IFRS a ČÚL, protože dle IAS/IFRS se veškeré rezervy, které budou čerpány za více jak 5 let, musí

diskontovat. ČÚL neřeší diskontování rezerv. Metodiku tohoto rozdílu upravuje *ADJ Diskont ostatních dlouhodobých rezerv*.

3.6 Vykazování rozdílů v ostatních oblastech mezi IAS/IFRS a ČÚL v podniku

Dotace jsou v podniku Synthesia, a. s. evidovány v souladu se standardem *IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*. Dotace je možné dle IAS/IFRS vést ve finančním účetnictví formou snížení ceny aktiv, což je kapitálový způsob, nebo formou výnosů příštích období, což je výnosový přístup. Podnik Synthesia, a. s. eviduje dotace ve finančním účetnictví kapitálovým způsobem a dotace vykazuje stejným způsobem v IAS/IFRS jako dle ČÚL, tudíž v této oblasti není v podniku zavedený *ADJ* pro vedení rozdílu.

Leasing v současnosti podnik Synthesia, a. s. eviduje v souladu s *IAS 17 Leasing* smlouvy operativního charakteru. Jedná se například o pronájem zásobníku na dusík, který potřebují pro výrobu. Tento zásobník není ve vlastnictví Synthesie, a. s., ale jedná se o formu pronájmu. Dalším operativním leasingem ve společnosti Synthesia, a. s. je pronájem cisterny od železnice. O operativním leasingu se dle IAS/IFRS i dle ČÚL účtuje stejným způsobem proto, zde není v podniku zavedený *ADJ*. Operativní leasing je v praxi těžko odlišitelný od finančního leasingu, vychází se ze smlouvy o leasingu a podle této smlouvy se rozhoduje, o jaký typ leasingu se jedná. Podnik má s pronajímatelem cisterny i zásobníky vždy smlouvy na dobu určitou, a tato doba je kratší než doba životnosti zařízení a ani se nyní nepředpokládá, že by mohlo v budoucnu dojít ke koupi těchto zařízení. Synthesia, a. s. v roce 2015 nevykazovala finanční leasing.

Vykazování podle segmentů je v podniku aplikováno pomocí standardu *IFRS 8 Provozní segmenty*. Podnik Synthesia, a. s. v rámci metodik nastavených mateřskou společností, která eviduje vykazování podle segmentů oborově, poskytuje mateřské společnosti podklady a mateřskou společností dochází k sestavení výkazů v souvislosti s *IFRS 8 Provozní segmenty*. Pomocí vykazování podle segmentů vytváří mateřská společnost Agrofert holding, a. s. lepší podklady pro uživatele účetní závěrky a umožňuje lepší posouzení rizika a výnosnosti podniku.

4 Návrhy na upřesnění vedení rozdílů ve finančním účetnictví mezi IAS/IFRS a ČÚL

V podniku Synthesia, a. s. evidují finanční účetnictví dle IAS/IFRS i dle ČÚL. Takto vedené finanční účetnictví je velice obtížné a pracné, protože podnik by měl nalézt všechny rozdílné oblasti, ve kterých jsou odlišnosti mezi IAS/IFRS a ČÚL, a pak rozhodnout, které oblasti rozdílů jsou důležité pro podnik a musí je evidovat, aby dodržel pravidla vedení účetnictví. Účetnictví dle obou standardů se každý rok mění a novelizuje a tím se stává implementace vedení dle obou standardů mnohem složitější.

Od roku 2014, kdy v podniku Synthesia, a.s. začali v souladu s doporučením mateřské společnosti připravovat výkazy dle IAS/IFRS, již byla zpracována metodika pro řadu rozdílů. V této kapitole budou uvedeny návrhy na další upřesnění této evidence rozdílů. Budou zde uvedeny další rozdíly, které by podnik pro správné vedení finančního účetnictví dle IAS/IFRS měl začít evidovat. Dále budou uvedeny rozdíly v obou standardech, které v případě podniku není nutné evidovat, ale u nichž by podnik měl být schopen obhájit své rozhodnutí nezavést *ADJ* a také ty rozdíly, které podnik vést nemusí, protože standardy umožňují dvojí způsob evidence. V případě posledního typu rozdílu je ale většinou jeden způsob považován za vhodnější, neboť přispívá k větší vypovídací schopnosti výkazů. Podnik je v přípravné fázi před plnohodnotným zavedením sestavování výkazů dle IAS/IFRS a dané návrhy by mohly napomoci při dokončení tohoto projektu.

Pro správné vedení finančního účetnictví dle IAS/IFRS by podnik Synthesia, a. s. měl zvážit zpracování metodiky a zavedení do praxe v oblastech:

- **Postupná tvorba rezerv**, v souladu s *IAS 37 – Rezervy*, je dle ČÚL možná, ale dle IAS/IFRS je na rezervu nahlíženo jako na budoucí závazek, se kterým je spojen budoucí odtok ekonomického prospěchu, výsledek minulé události. Částku lze relativně spolehlivě odhadnout, a proto dle IAS/IFRS není důvod k postupné tvorbě rezerv. Rezervy dle ČÚL, které umožňují jejich postupnou tvorbu, jsou v podniku Synthesia, a. s. tvořeny postupně a dochází k rovnoměrnému zatížení nákladů. Tento postup evidence rezerv uplatňují jak dle ČÚL, tak i dle IAS/IFRS. Pro správné vedení podle IAS/IFRS by mělo docházet ke korekci postupně ve všech letech, kdy k postupné tvorbě rezervy dochází, a tudíž se jedná o oblast, kde by mělo dojít k zavedení nového *ADJ*.

- **Finančním leasing** dle standardu *IAS 17* zatím není v podniku zahrnut do účtování dle IAS/IFRS a tudíž podnik žádný finanční leasing nevykazuje. Podnik Synthesia, a. s. eviduje pouze operativní leasing, což je sporné, protože společnost eviduje v pronájmu zásobník na látku, kterou potřebují k výrobě. Dle IAS/IFRS není určujícím kritériem právní forma, ale ekonomická podstata (schopnost společnosti aktivum kontrolovat ve smyslu ovládat). Dle IAS/IFRS by byl finanční leasing v podniku evidován v rozvaze a dle IAS/IFRS by se tento majetek odepisoval. Bylo by vhodné připravit *ADJ*, ve kterém by byl tento rozdíl evidován. Dalším důvodem pro zavedení je nový *IFRS 16* platný od roku 2019, který se touto problematikou zabývá.

Rozdíly, mezi IAS/IFRS a ČÚL, které nejsou evidovány, ale bylo by vhodné připravit podklady pro obhájení používaného postupu:

- **Přecenění majetku podniku na reálnou hodnotu odhadcem** bylo provedeno v roce 2014, kdy byl majetek podniku přeceněn a tato hodnota byla do podniku zavedena v IAS/IFRS jako zahajovací hodnota. Odhadce snížil hodnotu dlouhodobého hmotného majetku u položek pozemky, stavby, samostatné movité věci, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a u položky dopravní prostředky sice došlo ke zvýšení hodnoty o 5 529 443,06 Kč, ale celkově došlo ke snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku o 836 574 453,77 Kč. Dlouhodobý nehmotný majetek byl odhadcem také snížen, a to o 3 104,00 Kč. Od roku 2014 nedošlo ke změně této hodnoty, s tím souvisí také využití účtu fond z přecenění, který je dle IAS/IFRS vytvořen pro přeceňování majetku, tento fond není v podniku využíván. Od roku 2014 se hodnota dlouhodobého majetku nezměnila, proto bylo by vhodné zavést v rámci metodiky pravidla pro pravidelné každoroční přeceňování majetku odhadcem v souladu s *IAS 16*.
- V položce **dlouhodobý nehmotný majetek** podnik Synthesia, a. s. nevykazuje rozdíl mezi IAS/IFRS a ČÚL, v době životnosti a mají u veškerého dlouhodobého nehmotného majetku stanovenou dobu životnosti, která je přesně definována. V IAS/IFRS standardu *IAS 38* je uvedeno, že v této oblasti se mohou vyskytnout položky, u kterých nepůjde přesně určit dobu životnosti, např. software koupený na dobu neurčitou může mít spekulativní dobu životnosti a dle IAS/IFRS by se tento majetek neměl odepisovat. Je tedy na místě podrobně posoudit, zda položky dlouhodobého nehmotného majetku nespádají do této

kategorie a pokud ano, mělo by být o nich účtováno odlišným způsobem, tedy bez odepisování.

- V podniku Synthesia, a. s. neevidují rozdíl v oblasti výzkumu a vývoje. Synthesia, a. s. předpokládá technický úspěch a ziskovost těchto projektů. Dalo by se tedy říct, že splňuje požadavky dle IAS/IFRS, a to užitečnost, dokončení a otázkou zůstává ocenění. Pokud je podnik schopný obhájit v souladu s IAS 38, že je schopný spolehlivě ocenit výzkum, aby se z výzkumu mohl stát vývoj, nemusí tento rozdíl evidovat a zavádět nový *ADJ*.
- **Částka vykázaná jako rezerva** v souladu s IAS 37 je nejlepším odhadem výdajů potřebných k vyrovnání současného závazku k rozvahovému dni. V souladu s ČÚL se rezervy tvoří procentem z určeného základu, v absolutní částce nebo způsobem, jež stanoví zvláštní právní předpis, jak bylo uvedeno v teoretické části práce. Pokud je podnik schopný prokázat, že splňuje pravidla IAS/IFRS i ČÚL a částku na rezervu vypočítanou stejným postupem, není důvod pro zavádění nového *ADJ*, pokud tomu tak není, měl by podnik zvážit zavedení nového *ADJ*.
- **Podmíněné závazky** dle IAS 38 nejsou nyní v podniku Synthesia, a. s. evidovány. Je na zvážení, zda některý ze závazků dle ČÚL, vedený ve finančním účetnictví, by nemohl být považován za podmíněný závazek dle pravidel IAS/IFRS. I v tomto případě by měl být podnik schopen doložit jednoznačně charakter svých závazků.

Standardy umožňují dvojí evidenci

- **O Dotacích** dle ČÚL je možné účtovat pouze jedním způsobem, a to tak, že dochází ke snížení pořizovací hodnoty majetku o dotaci a tím dojde ke snížení hodnoty majetku a pak i k nižším odpisům. Tato varianta je možná i dle IAS/IFRS, ale IAS/IFRS umožňují evidenci dotací také bez snižování pořizovací hodnoty a odpisů v souladu s IAS 20. Jedná se o výnosový přístup evidence dotací. Druhý způsob evidence dotací je pracnější, ale mnohem více vypovídá o skutečnosti, je tedy více doporučován.

Z hlediska dalšího postupu při implementaci výkaznictví dle IAS/IFRS je možné zmínit další dvě skutečnosti. V podniku evidují *ADJ 3 Přecenění DHM na reálné hodnoty – aktiva k prodeji*, i když tento standard nebyl podnikem zatím využit v roce 2014 ani v roce 2015, tak si je podnik vědom, že tento rozdíl mezi ČÚL a IAS/IFRS vzniká a

kdyby v budoucnu došlo k prodeji dlouhodobého hmotného majetku, nebude mít podnik Synthesia, a. s. problém s evidencí tohoto rozdílu, protože má tuto metodiku již vytvořenou.

Mateřská společnost finanční výkaznictví dle IAS/IFRS začala implementovat v roce 2014, došlo k celoplošnému zavádění do všech podniků koncernu Agrofert holding, a. s., pro potřeby podniku byly zpracovány metodiky finančního účetnictví dle IAS/IFRS v rámci Agrofertu holding, a. s. Toto celoplošné zavádění bylo náročné na vytvoření metodik pro dceřiné podniky různého charakteru. Příprava metodik byla velice náročná také z hlediska koordinace a evidence všech typů rozdílů, neboť každý podnik v rámci Agrofertu holdingu, a. s. má různorodé zaměření a je něčím specifický. Tento zvolený způsob celoplošného zavádění IAS/IFRS v rámci celého koncernu, může být důvodem, proč je tato implementace stále probíhá a dosud nebylo dokončeno zavedení finančního účetnictví dle IAS/IFRS. Možná by bylo vhodnější implementovat vedení finančního účetnictví dle IAS/IFRS na malou část podniků s podobným zaměřením, např. výrobní podniky chemického průmyslu, prověřit je v praxi a následně postupně rozšiřovat na zbývající části holdingu. Tím by vznikl větší prostor pro specialisty IAS/IFRS z Agrofertu holding, a. s. navštívit jednotlivé podniky osobně, promítnout více specifika jednotlivých podniků do připravované metodiky a lépe jim pomoci implementovat IAS/IFRS v praxi. Další možností pro lepší průběh implementace by bylo zvolení zástupců jednotlivých podniku holdingu, kteří se zabývají implementací IAS/IFRS v podniku. Tito zástupci dle zaměření podniků by se v pravidelných termínech, např. čtvrtletně, scházeli s auditory holdingu a na základě nově získaných zkušeností by docházelo k dalším úpravám metodik a to by mohlo přispět k rychlejšímu zavedení správného způsobu vedení finančního účetnictví dle IAS/IFRS.

Jak bylo uvedeno v teoretické části práce, mezi oběma standardy existuje celá řada dalších rozdílů. V IAS/IFRS a ČÚL dochází k neustálému vývoji, jsou připravovány nové a aktualizovány staré standardy, probíhá průběžná aktualizace legislativního rámce pro vedení finančního účetnictví v ČR zpravidla se záměrem harmonizace s mezinárodními účetními standardy. Pro položky, které se v tuto chvíli v podniku nevyskytují, není nutné metodiky zpracovávat, nicméně je vhodné o nich a o dalším vývoji v této oblasti mít přehled pro případ, že by bylo nutné zaúčtovat dle ČÚL danou položku a následně promítnout do výkazů dle IAS/IFRS či pro případ, že by došlo ke změnám, které by měly dopad na způsob vedení finančního účetnictví podle obou standardů.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo analyzovat rozdíly mezi IAS/IFRS a ČÚL. V této práci byl přiblížen vývoj mezinárodních účetních standardů a proces postupné harmonizace finančního účetnictví na mezinárodní úrovni, včetně objasnění důvodů této harmonizace a souvislost s globalizací.

Je zde představen základní koncept mezinárodního účetního standardu IAS/IFRS, je zde vymezen koncepční rámec IAS/IFRS a představena struktura jednotlivých standardů. V práci je také uvedeno jakými zákony, standardy a vyhláškami je upraveno finanční účetnictví v rámci ČÚL. ČÚL vymezuje pravidla pro finanční účetnictví pomocí Zákona 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, českých účetních standardů a příslušných vyhlášek, prováděcích vyhlášek č. 50x/2002 Sb., pro jednotlivé typy účetních jednotek a vyhlášky pro podnikatele č. 500/2002 Sb.

V diplomové práci je dále porovnán přístup k vedení finančního účetnictví v rámci mezinárodního standardu IAS/IFRS a ČÚL pro vybrané oblasti účetnictví a je zde uvedeno, v čem se standardy shodují a naopak v čem spočívají rozdíly mezi oběma standardy. Mezi oblastmi, u kterých byl porovnáván způsob evidence podle IAS/IFRS i ČÚL a byly vymezeny případné rozdíly, byla vybrána účetní závěrka, konsolidovaná účetní závěrka, dlouhodobý majetek hmotný, nehmotný a finanční, finanční nástroje, zásoby, daň ze zisku, závazky, rezervy a podmíněné závazky, náklady a výnosy, státní dotace, leasing a kurzové rozdíly a vykazování podle segmentů.

Praktická část diplomové práce byla zaměřena na posouzení aplikace IAS/IFRS v rámci finančního účetnictví ve společnosti Synthesia, a.s. V rámci práce bylo analyzováno, jakou formou je na úrovni podniku při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů dosahováno souladu s IAS/IFRS a zároveň plněna povinnost vést účetnictví v souladu s ČÚL. V práci byly uvedeny rozdíly mezi oběma standardy, které v podniku evidují a mají pro ně vytvořené metodiky. Podnik využívá zpracované metodiky od mateřské společnosti Agrofert holding, a.s. Jako problematická se jeví zejména oblast specifik chemického průmyslu, neboť poskytnuté metodiky zpracování účetní závěrky dle IAS/IFRS v rámci celého holdingu mají obecný charakter.

Dále byly v diplomové práci analyzovány rozdíly, které podnik neeviduje a nemá pro ně vytvořené metodiky. Na základě těchto rozdílů vznikly návrhy na upřesnění vedení finančního účetnictví dle mezinárodních účetních standardů, uplatnění těchto návrhů by

mělo podniku pomoci pro správné vedení dle IAS/IFRS. Zavádění IAS/IFRS nebylo v Synthesii, a. s. ještě dokončeno a stále probíhá analýza rozdílů a zpracování metodik. Návrhy uvedené v diplomové práci by mohly být podnikem využitelné při dokončení implementace tohoto projektu.

Seznam zkratek

ADJ - Adjustment

ČNB – Česká národní banka

ČR - Česká republika

ČÚL – Česká účetní legislativa

EU – Evropská unie

IAS - International Accounting Standards

IASB - International Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IFRIC - International Financial Reporting Interpretation Committee

IFRS - International Financial Reporting Standards

MSE – Malé a střední podniky

SBU - Strategická podnikatelská jednotka

SIC – Standing Interpretation Committee

US GAAP - United States Generally Accepted Accounting

SEZNAM LITERATURY

- 1 ABRA, *Abra FlexiBee*, 2016 [online]. [cit. 2016-16-10]. Dostupné z:
<http://www.wertheim.cz/ucetnictvi-online-abra-flexibee/>
- 2 BARTUŇKOVÁ, L., *Implementation of IFRS for SME in Agricultural Enterprises in the Czech Republic*, Acta University Bohem. Merid, 2013, r. 16, č. 02, s. 149-155. ISSN 1212-3285.
- 3 BOHUŠOVÁ, H., Svoboda, P., *Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku*, 2016 [online]. [20. 11. 2016]. Dostupné z:
http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2342v3099-technicke-zhodnoceni-a-opravy-dlouhodobeho-majetku/?search_query=
- 4 BOHUŠOVÁ, H., *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2008, s. 208. ISBN 978-80-7357-366-9.
- 5 BOKŠOVÁ, J., Horák, J., Randáková, M., *Financial Statements of Companies in the Czech Republic*, Procedia Economics and Finance, 2015, č. 34, s. 430 – 436. ISSN 2212-5671.
- 6 BROW, P., PREIAT, J., TARCA, A., *Measuring Country Differences in Enforcement of Accounting Standards: An Audit and Enforcement Proxy*, *Journal of Business Finance & Accounting*, 2014, r. 41, s. 1–52. ISSN 0306-686.
- 7 COLLINGS, S., *IFRS for dummies*. Chichester: Wiley. 2012. For dummies., s. 384. ISBN 1119963087.
- 8 ČERNÝ, P., *Podnikové účetní systémy a přechod na IAS/IFRS*, 2015 [online]. [20. 11. 2016]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d932v908-podnikove-ucetni-systemy-a-prechod-na-ias-ifrs/>
- 9 ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY PRO ÚČETNÍ JEDNOTKY, KTERÉ ÚČTUJÍ PODLE VYHLÁŠKY č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, 2016 [online]. [cit. 2016-16-10]. 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>
- 10 DARABAS, É., HERCZEG, A., *A Few Fields of the Harmonization of Accounting Statements on the Basis of IFRS*, Procedia Economics and Finance 2015, č. 32, s. 332-337. ISSN 2212-5671.

- 11 DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA, *IFRS do kapsy 2015* [online]. [26. 7. 2016].
Dostupné z:
http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf
- 12 DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA, *Účetní zpravodaj březen 2014* [online]. [17. 2. 2017]
Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1403>
- 13 DELOITTE, *IFRS Foundation Trustees*. 2016a [online].[31. 7. 2016]. Dostupné z:
<https://www.iasplus.com/en-gb/resources/ifrsf-en-gb/governance/ifrsf-trustees>
- 14 DELOITTE, *IFRS in your pocket*, 2016 b [online].[30.10.2016b]. Dostupné z:
<http://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-your-pocket/2016>
- 15 Dvorakova, L., VILLISOVA, L., *Development and evaluation of accounting harmonization processes in the Czech Republic with International accounting standard/International reporting standards*, 2011, r. 1, č. 22, s. 0951 – 0952. ISSN 1726-9679.
- 16 DVOŘÁKOVÁ, D., *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a jejich aplikace v zemědělství*, 2012 [online].[cit. 2016-16-10]. Dostupné z:
<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d38596v48550-mezinarodni-standardy-ucetniho-vykaznictvi-ifrs-a-jejich-aplikace-v/>
- 17 DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014, s. 384. ISBN 978-80-265-0149-7.
- 18 DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2.vyd. Brno: Computer Press, 2008, s. 384. ISBN 978-80-251-1950-1.
- 19 ERNST & YOUNG, s.r.o., *Nový mezinárodní účetní standard IFRS 16 přináší velké změny v oblasti leasingu*, 2016 [online].[cit. 30. 10. 2016]. Dostupné z:
http://www.ey.com/cz/cs/newsroom/news-releases/2015_novy-mezinarodni-ucetni-standard-ifrs-16-prinasi-velke-zmeny-v-oblasti-leasingu
- 20 ERNST & YOUNG, s.r.o., *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou*, 2013 [online].[cit. 30. 10. 2016].
Dostupné z:
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf)
- 21 ERP FORUM, *Představujeme informační systém Money S4*, 2010 [online].[20. 11. 2016]. Dostupné z: <https://www.erpforum.cz/erp-systemy/money-s4.html>

- 22 FICBAUER, J. a D. FICBAUER., *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 2. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2009, s. 175. ISBN 978-80-7418-045-3.
- 23 HELIOS, *Evidence a účtování majetku v Účetních standardech - Účetní standardy*, 2012 [online]. [cit. 2016-16-10]. Dostupné z:
https://forum.helios.eu/orange/doc/cs/Evidence_a_%C3%BA%C4%8Dtov%C3%A1n%C3%AD_majetku_v_%C3%9A%C4%8Detn%C3%ADch_standardech_-_%C3%9A%C4%8Detn%C3%AD_standardy
- 24 HELIOS, *Přehled o změnách vlastního kapitálu metodika Fenix 2016* [online]. [cit. 2016-16-10]. Dostupné z:
http://ftp.helios.eu/fenix/software/legislativnipomoc/prehled_o_zmenach_vlastniho_kapitalu_metodika_fenix.pdf
- 25 HINKE, J., HRDÝ, M., *Vypovídací schopnosti výkazů finančního účetnictví u malých a středních podniků v ČR a jejich možná zlepšení s využitím dotazníkového šetření*. Český finanční a účetní časopis, 2012, r. 7, č. 3, s. 71-80. ISSN: 1802-2200.
- 26 HINKE, J., *Výzkum v oblasti IAS/IFRS – komparace řešení účetního systému IAS/IFRS s účetním systémem*, Český finanční a účetní časopis podle právních předpisů ČR, 2007, r. 2, č. 4, s. 36-52. ISSN 1802-2200.
- 27 HINKE, J., *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa nakladatelství, 2013a. *Ekonomie studium*, s. 102. ISBN 978-80-87197-64-6.
- 28 HINKE, J., *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa nakladatelství, 2013b. *Ekonomie studium*, s. 142. ISBN 978-80-87197-65-3.
- 29 HINKE, J., *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*. Praha: Kernberg, 2007. *Management praxe (Kernberg)*, s. 176. ISBN 978-80-903962-1-0.
- 30 IFRS, *Global Standards for the world economy*, Access the unaccompanied Standards, 2016 [online]. [28. 9. 2016]. Dostupné z:
<http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>
- 31 IPODNIKATEL.CZ, *Mezinárodní standardy finančního výkaznictví*, 2011 [online]. [13. 11. 2016]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Ucetnictvi-a-danova-evidence/ifrs-mezinarodni-standardy-financniho-vykaznictvi.html>
- 32 J. K. R., s.r.o., *Intelligence v byznys ERP*, 2016 [online]. [20. 11. 2016]. Dostupné z: <http://www.jkr.cz/byznys-erp/popis-systemu/oblasti-rizeni/intelligence>
- 33 JÍLEK, J. a SVOBODOVÁ, J., *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013: aktualizované a rozšířené vydání*. 4. vyd. Praha: Grada, 2014, sv. *Účetnictví a daně*, s. 448. ISBN 978-80-247-4710-1.

- 34 KOVANICOVÁ, D., *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5.vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005, s. 526. ISBN 80-727-3129-7.
- 35 KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14.vyd. Praha: Polygon, 2008, s. 412. ISBN 80-7273-098-3.
- 36 KOVANICOVÁ, D., *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Polygon, 2004, s. 526. ISBN 80-7273-095-9.
- 37 KRAFTOVÁ, I., a Suchánek, D., *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. 2. vyd. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2012, s. 145. ISBN 978-80-7395-552-6.
- 38 KRUPOVÁ, L. a Černý, M., *Emisní povolenky podle IAS/IFRS - jak dál 2006, 2016* [online].[28. 9. 2016]. Dostupné z:
<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d132v108-emisni-povolenky-podle-ias-ifrs-jak-dal/>
- 39 KRUPOVÁ, L., Vašek, L. a Černý, M., *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2005. Účetnictví (VOX), s. 1050. ISBN 80-86324-44-3.
- 40 KUČEROVÁ, P., *Odpověď diplomová práce* [online]. 30. listopadu 2016 20:57. Message- Kucerova, Petra (CZ - Prague) <pkucerova@deloittece.com
- 41 LOUŠA, F., *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada), s. 192. ISBN 978-80-247-4115-4.
- 42 MÁČE, M., *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013. Účetnictví a daně (Grada), s. 279. ISBN 978-80-247-4574-9.
- 43 MLÁDEK, R., *Účtování podle IFRS*, 2012 [online].[cit. 2016-21-10]. Dostupné z:
http://www.gaap.cz/cs/index.php?cont=odkaz&oddil=3&cislo_id=341
- 44 NOVELA PROVÁDĚCÍ VYHLÁŠKY K ZÁKONU O ÚČETNICTVÍ PRO ROK 2016
- 45 NOVOTNÝ, P., V., Rubáková a P., Hrouda., *Účetnictví pro úplné začátečníky*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. s. 200. ISBN 978-80-247-5803-9.
- 46 Opletalová, A., *Základy účetnictví*. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého, 2006, s. 88. ISBN 80-244-1296-9.
- 47 PASEKOVÁ M., *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2006, s. 227. ISBN 80-7318-413-3.
- 48 PASEKOVÁ, M., *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, s. 183. ISBN 978-80-7357-866-4.
- 49 PERERA, P. Chand, *Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES), Advances in*

- Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 2015 31. vyd. s. 165–178. ISSN 882-6110.
- 50 PWC, *IFRS a české účetní předpisy podobnosti a rozdíly*, 2009 [online].[30. 10. 2016]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>
- 51 PWC, *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví*, 2012 [online].[17. 11. 2016]. Dostupné z:<https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>
- 52 ROMANNA, K., SLETTEN, E., *Network Effects in Countries' Adoption of IFRS*. Harvard Business School ,2014, r. 89, č. 4, s. 1517-1543. ISSN 1895-1930.
- 53 SAP, s.r.o., *Podpora pro IFRS v SAP Business One*, 2016 [online].[20. 11. 2016]. Dostupné z:
http://help.sap.com/saphelp_sbo882/helpdata/cs/c9/61cd47570d45b49f373fb0dc39cac1/content.htm
- 54 SCHIFFER, V., *Správně vedené účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 280. ISBN 978-80-7357-575-5.
- 55 SLÁDKOVÁ, E., Mrkvička, J., Šrámková, A. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2009, s. 280. ISBN 978-80-7357-434-5.
- 56 SSVOS, *Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele*, 2016 [online].[16. 12. 2016b]. Dostupné z: <http://www.ssvos.cz/ss/stahuj/mater/uctosn.pdf>
- 57 STROUHAL, J., *Applicability of IFRS for SME in the Czech republic*. Economics & Management. 2012, r. 172, s. 452-458. ISSN 1822-6515.
- 58 STROUHAL, J., J., Bokšová., *Lexikon účetních pojmů: překlad z ČJ do AJ a NJ, výklad pojmů v ČJ, AJ a NJ, praktické příklady, účtový rozvrh*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 384. ISBN 978-80-7478-787-4.
- 59 STROUHAL, J., R. Židlická, Z. Cardová a B. Knapová, *Účetnictví 2012: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2012. s. 760. ISBN 978-80- 265-0008-7.
- 60 STROUHAL, J., *Oceňování v účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, s. 417. ISBN 978-80-7478-366-1.
- 61 SVOBODOVÁ, J. a J. Trávníčková, *Účtová osnova, české účetní standardy - postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: ANAG, 2011, s. 408. ISBN 978-80-7554-066-9.

- 62 SYSTEMONLINE, *Helios Orange*, 2016a [online].[20. 11. 2016]. Dostupné z:
<https://www.systemonline.cz/prehled-informacnich-systemu/erp-systemy/helios-orange-2.htm>
- 63 SYSTEMYONLINE, *ERP Systémy*, 2016b [online].[20. 11. 2016]. Dostupné z:
<https://www.systemonline.cz/prehled-informacnich-systemu/erp-systemy/>
- 64 ŠRÁMKOVÁ, A., *Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek*, 2012 [online].[20. 11. 2016]. Dostupné <http://www.ucetni-portal.cz/srovnani-pravidel-cus-a-ifs-dlouhodoby-hmotny-a-nehmotny-majetek-147-c.html>
- 65 UCTOVANI.NET, *Výkaz zisků a ztrát - výsledovka ke stažení*, 2016 [online].[21. 11. 2016]. Dostupné z:<https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Vykaz-zisku-a-ztrat-vysledovka-ke-stazeni&idc=273>
- 66 VINŠ, R., *dotaz - IFRS* [online]. 4. listopadu 2016 19:29. Message- vins@jkr.cz
- 67 VYHLÁŠKA Č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- 68 ZÁKON Č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- 69 ZÁKON Č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdější předpisů
- 70 ŽÁROVÁ, M., *Regulace evropského účetnictví*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2006, s. 184. ISBN 80-245-1046-4.

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Způsoby oceňování majetku.....	22
Tab. 2: Minimální struktura informací ve výkazu o úplném výsledku hospodaření dle IAS/IFRS	28
Tab. 3: Ilustrační struktura výkazu zisku a ztráty dle druhového a účelového členění nákladů	29
Tab. 4: Zjednodušené schéma rozvahy dle ČÚL.....	31
Tab. 5: Zjednodušené schéma výkazu zisku a ztráty dle ČÚL.....	32
Tab. 6: Součásti účetní závěrky dle IAS/IFRS a ČÚL	33
Tab. 7: Výkazy sestavované podnikem dle IAS/IFRS a ČÚL	57
Tab. 8: Členění zásob dle IAS/IFRS a dle ČÚL.....	59

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1- Seznam mezinárodních účetních standardů

Příloha č. 2 - Účtový rozvrh

Příloha č. 3 - České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

Příloha č. 4 Ilustrační vzor rozvahy dle IAS/IFRS

Příloha č. 5 Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění dle ČÚL

Příloha č. 6 Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění dle ČÚL

Příloha č. 7: Porovnání Rozvahy dle IAS/IFRS a ČÚL podniku Synthesia, a.s.

Příloha č. 8. Výkaz zisků a ztrát dle ČÚL podniku Synthesia, a.s.

Příloha č. 9. Výkaz zisků a ztrát dle IAS/IFRS podniku Synthesia, a.s.

Příloha č. 10: Výkaz o peněžních tocích podniku Synthesia, a.s.

Příloha č. 1 - Seznam mezinárodních účetních standardů

IFRS	IAS
IFRS - 1 První aplikace IFRS	IAS- 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IFRS - 2 Úhrady vázané na akcie	IAS - 2 Zásoby
IFRS - 3 Podnikové kombinace	IAS - 7 Výkaz Peněžních toků
IFRS - 4 Pojistné smlouvy	IAS - 8 Účetní pravidla (politiky), změny v účetních odhadech a řešení chyb
IFRS - 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	IAS 10 – Události po skončení účetního období
IFRS - 6 Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	IAS - 12 Daně ze zisku
IFRS - 7 Finanční nástroje: zveřejňování	IAS - 16 Pozemky, budovy, zařízení
IFRS - 8 Provozní segmenty	IAS - 19 Zaměstnanecký výhody
IFRS - 9 Finanční nástroje	IAS - 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státních podpor
IFRS - 10 Konsolidovaná účetní závěrka	IAS - 21 Dopady změn měnového kurzu
IFRS - 11 Společná ujednání	IAS - 23 Výpůjční náklady
IFRS - 12 Zveřejňování účastí v ostatních subjektech	IAS - 24 Zveřejňování spřízněných stran
IFRS - 13 Oceňování reálnou hodnotou	IAS - 26 Penzijní plány
IFRS – 14 Regulátory odkladu účtů	IAS - 27 Nekonsolidovaná účetní závěrka
IFRS - 15 Výnosy ze smluv s odběrateli	IAS - 28 Investice do přidružených společností a společných podniků
IFRS-16 Nájem	IAS - 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
	IAS - 32 Finanční nástroje: zveřejňování, vykazování

	IAS – 33 Zisk na akcii
	IAS - 34 Mezitímní účetní výkaznictví
	IAS - 36 Snížení hodnoty aktiv
	IAS - 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
	IAS - 38 Nehmotná aktiva
	IAS - 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování
	IAS - 40 Investice do nemovitostí
	IAS - 41 Zemědělství

(Zdroj: IFRS, 2016)

Příloha č. 2 - Účtový rozvrh

0 – Dlouhodobý majetek

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ostatní ocenitelná práva
- 015 - Goodwill
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek

odpisovaný

- 021 - Stavby
- 022 - Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 - Pěstičské celky trvalých porostů
- 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek

neodpisovaný

- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

- 041 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

- 051 - Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý finanční majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

- 061 - Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 062 - Podíly - podstatný vliv
- 063 - Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- 065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 - Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
- 068 - Zápůjčky a úvěry - ostatní
- 069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ostatním ocenitelným právům
- 075 - Oprávky ke goodwillu
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
- 085 - Oprávky k pěstičským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku

- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám a závdavkům na dlouhodobý majetek
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 - Oceňovací rozdíly k nabytému majetku
- 098 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

1 – Zásoby

11 - Materiál

- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě

12 - Zásoby vlastní činnosti

- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary
- 123 - Výrobky
- 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 - Zboží

- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě

15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151 - Poskytnuté zálohy a závdavky na materiál
- 152 - Poskytnuté zálohy a závdavky na zvířata
- 153 - Poskytnuté zálohy a závdavky na zboží

19 - Opravné položky k zásobám

- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 - Opravná položka k výrobkům
- 195 - Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 - Opravná položka ke zboží
- 197 - Opravná položka k zálohám a závdavkům na materiál
- 198 - Opravná položka k zálohám a závdavkům na zboží
- 199 - Opravná položka k zálohám a závdavkům na zvířata

2 – Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky

21 – Peněžní prostředky v pokladně

- 211 - Pokladna
- 213 - Ceníny

22 – Peněžní prostředky na účtech

- 221 - Peněžní prostředky na účtech

23 - Krátkodobé úvěry

- 231 - Krátkodobé dluhy k úvěrovým institucím
- 232 - Eskontní úvěry

24 - Krátkodobé finanční výpomoci

- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 - Krátkodobý finanční majetek

- 251 - Majtkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní podíly
- 253 - Dluhové cenné papíry k obchodování
- 254 - Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní cenné papíry
- 258 - Směnky k inkasu
- 259 - Pořízení krátkodobého finančního majetku

26 - Převody mezi finančními účty

- 261 - Peníze na cestě

29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

3 – Zúčtovací vztahy

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

- 311 - Pohledávky z obchodních vztahů (Odběratelé)
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté provozní zálohy a závdavky (dlouhodobé i krátkodobé)
- 315 - Ostatní pohledávky

32 – Závazky (krátkodobé)

- 321 - Dluhy z obchodních vztahů (Dodavatelé)
- 322 - Směnky k úhradě (krátkodobé)
- 324 - Přijaté provozní zálohy a závdavky
- 325 - Ostatní dluhy

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Ostatní dluhy vůči zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 - Zúčtování daní a dotací

- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Ostatní přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 345 - Ostatní daně a poplatky
- 346 - Dotace ze státního rozpočtu
- 347 - Ostatní dotace

35 - Pohledávky za společníky

- 351 - Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 352 - Pohledávky - podstatný vliv
- 353 - Pohledávky za upsány základní kapitál
- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty obchodní korporace
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
- 358 - Pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti

36 - Závazky ke společníkům

- 361 - Dluhy - ovládaná nebo ovládající osoba
- 362 - Dluhy - podstatný vliv
- 364 - Dluhy ke společníkům obchodní korporace při rozdělování zisku
- 365 - Ostatní dluhy ke společníkům obchodní korporace
- 366 - Dluhy ke společníkům obchodní korporace ze závislé činnosti
- 367 - Dluhy z upsaných nespálených cenných papírů a vkladů
- 368 - Dluhy ke společníkům sdruženým ve společnosti

37 - Jiné pohledávky a závazky

- 371 - Pohledávky z prodeje obchodního závodu
- 372 - Dluhy z koupě obchodního závodu
- 373 - Pohledávky a dluhy z pevných termínovaných operací
- 374 - Pohledávky z pachtu obchodního závodu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné dluhy

38 - Přechnodné účty aktiv a pasiv

- 381 - Náklady příštích období
- 382 - Komplexní náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období

- 385 - Příjmy příštích období
 - 388 - Dohadné účty aktivní
 - 389 - Dohadné účty pasivní
- 39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování**
- 391 - Opravná položka k pohledávkám
 - 395 - Vnitřní zúčtování
 - 398 - Spojovací účet při společnosti
- 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky**
- 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy**
- 411 - Základní kapitál
 - 412 - Ážio
 - 413 - Ostatní kapitálové fondy
 - 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů
 - 416 - Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
 - 417 - Rozdíly z přeměn obchodních korporací
 - 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
 - 419 - Změny základního kapitálu
- 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření**
- 421 - Rezervní fond
 - 423 - Statutární fondy
 - 426 - Jiný výsledek hospodaření minulých let
 - 427 - Ostatní fondy
 - 428 - Nerozdělený zisk minulých let
 - 429 - Neuhrazená ztráta minulých let
- 43 - Výsledek hospodaření**
- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
 - 436 - Zálohy na podíly na zisku
- 45 - Rezervy**
- 451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů
 - 453 - Rezerva na daň z příjmu
 - 459 - Ostatní rezervy
- 46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím**
- 461 – Dlouhodobé dluhy k úvěrovým institucím
- 47 - Dlouhodobé závazky**
- 471 - Dlouhodobé dluhy – ovládaná nebo ovládající osoba
 - 472 - Dlouhodobé dluhy - podstatný vliv
 - 473 - Emitované dluhopisy
 - 474 - Dluhy z pachtu obchodního závazku
 - 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy a závdavky
 - 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
 - 479 - Jiné dlouhodobé dluhy
- 48 - Odložený daňový závazek a pohledávka**
- 481 - Odložený daňový dluh a pohledávka
- 49 - Individuální podnikatel**
- 491 - Účet individuálního podnikatele
- 5 – Náklady**
- 50 - Spotřebované nákupy**
- 501 - Spotřeba materiálu
 - 502 - Spotřeba energie
 - 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
 - 504 - Prodané zboží
- 51 - Služby**
- 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví**
- 511 - Opravy a udržování
 - 512 - Cestovné
 - 513 - Náklady na reprezentaci
 - 518 - Ostatní služby
- 52 - Osobní náklady**
- 521 - Mzdové náklady
 - 522 - Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti
 - 523 - Odměny členům orgánů obchodních korporací
 - 524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění
 - 525 - Ostatní sociální pojištění
 - 526 - Sociální a zdravotní náklady individuálního podnikatele
 - 527 - Zákonné sociální náklady
 - 528 - Ostatní sociální náklady
- 53 - Daně a poplatky**
- 531 - Daň silniční
 - 532 - Daň z nemovitých věcí
 - 538 - Ostatní daně a poplatky
- 54 - Jiné provozní náklady**
- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 - 542 - Prodaný materiál
 - 543 - Dary
 - 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
 - 545 - Ostatní pokuty a penále
 - 546 - Odpis pohledávky
 - 547 - Mimořádné provozní náklady
 - 548 - Ostatní provozní náklady
 - 549 - Manka a škody z provozní činnosti
- 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti**
- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 - 552 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
 - 554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
 - 555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
 - 557 - Zúčtování oprávek k oceňovacím rozdílům k nabytému majetku
 - 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
 - 559 - Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek v provozní činnosti
- 56 - Finanční náklady**
- 561 - Prodané cenné papíry a podíly
 - 562 - Úroky
 - 563 - Kurzové ztráty
 - 564 - Náklady z přecenění cenných papírů
 - 565 - Mimořádné finanční náklady
 - 566 - Náklady z finančního majetku
 - 567 - Náklady z derivátových operací
 - 568 - Ostatní finanční náklady
 - 569 - Manka a škody na finančním majetku
- 57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti**
- 574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv
 - 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti
- 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace**
- 581 - Změna stavu nedokončené výroby
 - 582 - Změna stavu polotovarů vlastní výroby
- 583 - Změna stavu výrobků
 - 584 - Změna stavu zvířat
 - 585 - Aktivace materiálu a zboží
 - 586 - Aktivace vnitropodnikových služeb
 - 587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
 - 588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
- 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů**
- 591 - Daň z příjmů - splatná
 - 592 - Daň z příjmů - odložená
 - 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
 - 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům obchodní korporace
 - 597 - Převod provozních nákladů
 - 598 - Převod finančních nákladů
 - 599 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
- 6 – Výnosy**
- 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží**
- 601 - Tržby za vlastní výrobky
 - 602 - Tržby z prodeje služeb
 - 604 - Tržby za zboží
- 64 - Jiné provozní výnosy**
- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 - 642 - Tržby z prodeje materiálu
 - 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
 - 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
 - 648 - Ostatní provozní výnosy
 - 649 - Mimořádné provozní výnosy
- 66 - Finanční výnosy**
- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
 - 662 - Úroky
 - 663 - Kurzové zisky
 - 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
 - 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
 - 666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
 - 667 - Výnosy z derivátových operací
 - 668 - Ostatní finanční výnosy
 - 669 - Mimořádné finanční výnosy
- 69 - Převodové účty**
- 697 - Převod provozních výnosů
 - 698 - Převod finančních výnosů
- 7 – Závěrkové a podrozvahové účty**
- 70 - Účty rozvahné**
- 701 - Počáteční účet rozvahný
 - 702 - Konečný účet rozvahný
- 71 - Účet zisků a ztrát**
- 710 - Účet zisků a ztrát
- Podrozvahové účty**
- 75 - Majetek**
- 751 - Majetek na leasing
 - 754 - Majetek přijatý do úschovy, komise, zápůjčky atd.
 - 755 - Zásoby přijaté ke zpracování
 - 758 - Najaté věci
- 76 – Pohledávky**
- 761 - Odepsané pohledávky
- 77 – Závazky**
- 771 - Závazky z leasingu
- 78 – Finanční nástroje**
- 79 – Evidenční účty**

(Zdroj: SSVOS, 2016)

Př. č. 3 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

Číslo a název
001 Účty a zásady účtování na účtech
002 Otevírání a uzavírání účetních knih
003 Odložená daň
004 Rezervy
005 Opravné položky
006 Kursové rozdíly
007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008 Operace s cennými papíry a podíly
009 Deriváty
010 zrušen
011 Operace s obchodním závodem
012 Změny vlastního kapitálu
013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014 Dlouhodobý finanční majetek
015 Zásoby
016 Krátkodobý finanční majetek, peněžní prostředky a krátkodobé závazky k úvěrovým institucím
017 Zúčtovací vztahy
018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019 Náklady a výnosy
020 Konsolidace
021 Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023 Přehled o peněžních tocích
024 Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016.

(Zdroj: Ministerstvo financí ČR, *České účetní standardy pro účetní jednotky*), 2016

Příloha č. 4 Ilustrační vzor rozvahy dle IAS/IFRS

Položka	Běžné období	Minulé období	Položka	Běžné období	Minulé období
Aktiva			Vlastní kapitál a závazky		
Dlouhodobá aktiva			Vlastní kapitál připadající vlastníkům mateřské společnosti		
Pozemky, budovy, zařízení	x	x	Základní kapitál	x	x
Goodwill	x	x	Ostatní rezervní fondy	x	x
Ostatní nehmotná aktiva	x	x	Nerozdělený zisk	x	x
Investice v přidružených podnicích	x	x		Σ	Σ
Realizovatelné investice	x	x	Menšinový podíl	x	x
	Σ	Σ	Vlastní kapitál celkem	ΣΣ	ΣΣ
Krátkodobá aktiva			Dlouhodobé závazky		
Zásoby	x	x	Dlouhodobé půjčky	x	x
Obchodní pohledávky	x	x	Odložená daň	x	x
Ostatní krátkodobá aktiva	x	x	Dlouhodobé rezervy	x	x
Peníze a peněžní ekvivalenty	x	x	Dlouhodobé závazky celkem	Σ	Σ
	Σ	Σ			
Aktiva celkem			Krátkodobé závazky		
	ΣΣ	ΣΣ	Obchodní a jiné závazky	x	x
			Krátkodobé půjčky	x	x
			Krátkodobá část dlouhodobých půjček	x	x
			Splacené daně	x	x
			Krátkodobé rezervy	x	x
			Krátkodobé závazky celkem	Σ	Σ
			Závazky celkem	ΣΣ	ΣΣ
			Vlastní kapitál a závazky celkem	ΣΣ	ΣΣ

(Zdroj: Kraftová, Suchánek, 2012, str. 35)

Příloha č. 5 Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění dle ČÚL

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		ke dni dd.mm.2016			
		(v celých tisících Kč)			
		IČ		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu - druhové členění					
Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období		
			sledovaném 1	minulém 2	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01			
II.	Tržby za prodej zboží	02			
A.	Výkonová spotřeba (ř. 04 + 05 + 06)	03	0	0	
A. 1	Náklady vynaložené na prodané zboží	04			
A. 2	Spotřeba materiálu a energie	05			
A. 3	Služby	06			
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	07			
C.	Aktivace	08			
D.	Osobní náklady (ř. 10 + 11)	09	0	0	
D. 1.	Mzdové náklady	10			
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	0	0	
D.	2. 1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12			
D.	2.2. Ostatní náklady	13			
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)	14	0	0	
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15			
E.	1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16			
E.	1.2. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17			
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18			
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	19			
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	20	0	0	
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	21			
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	22			
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23			
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	24	0	0	
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25			
F. 2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26			
F. 3.	Daně a poplatky	27			
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28			
F. 5.	Jiné provozní náklady	29			
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 01 + 02 - 03 - 07 - 08 - 09 - 14 + 20 - 24)	30	0	0	

(Zdroj: Uctování.net, 2016)

Příloha č. 6 Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění dle ČÚL

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		ke dni dd.mm.2016			
		(v celých tisících Kč)			
		IČ		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu - účelové členění					
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období		
			sledovaném	minulém	
a	b	c	1	2	
I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb	01			
A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)	02			
*	Hrubý zisk nebo ztráta (ř. 01 - 02)	03	0	0	
B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)	04			
C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)	05			
II.	Ostatní provozní výnosy	06			
D.	Ostatní provozní náklady	07			
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 03 - 04 - 05 + 06 - 07)	08	0	0	
III.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř. 10 + 11)	09	0	0	
III. 1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	10			
III. 2.	Ostatní výnosy z podílů	11			
E.	Náklady vynaložené na prodané podíly	12			
IV.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba (ř. 14 + 15)	13	0	0	
IV. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	14			
IV. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	15			
F.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	16			
V.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 18 + 19)	17	0	0	
V. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	18			
V. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	19			
G.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	20			
H.	Nákladové úroky a podobné náklady (ř. 22 + 23)	21	0	0	
H. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	22			
H. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	23			
VI.	Ostatní finanční výnosy	24			
I.	Ostatní finanční náklady	25			
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 09 - 12 + 13 - 16 + 17 - 20 - 21 + 24 - 25)	26	0	0	
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 08 + 26)	27	0	0	
J.	Daň z příjmů	28	0	0	
J. 1.	Daň z příjmů splatná	29			
J. 2.	Daň z příjmů odložená	30			
**	Výsledek hospodaření po zdanění (ř. 27 - 28)	31	0	0	
K.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	32			
***	Výsledek hospodaření za účetní období (ř. 31 - 32)	33	0	0	
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI.	34	0	0	
Okamžik sestavení		Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky		Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou	

(Zdroj: Uctování.net, 2016)

Příloha č. 7: Porovnání Rozvahy dle IAS/IFRS a ČÚL podniku Synthesia, a. s.

Rozvaha k 31. 12. 2015 Kč)			(mil.		
Aktiva			Pasiva (vlastní kapitál a závazky)		
	IFRS	ČÚL		IFRS	ČÚL
Dlouhodobý hmotný majetek	2199,04	2379,42	Základní kapitál	1657,27	1657,27
Dlouhodobý nehmotný majetek	100,07	74,17	Ostatní kapitálové fondy	3,48	104,218
Investice do nemovitostí	12,94	x	Rezervní a ostatní fondy	298,81	203,88
Odložená daňová pohledávka	360,16	x	Nerozdělený zisk	1418,98	x
Dlouhodobá finanční aktiva	29,04	29,04	Výsledek hospodaření minulého období	x	1030,44
			Výsledek hospodaření běžného účetního období	x	446,74
Dlouhodobé obchodní a jiné pohledávky	0,32	x	Cizí zdroje		
Ostatní dlouhodobá finanční aktiva	0,00	x	Rezervy	x	250,78
Krátkodobá (oběžná aktiva) aktiva	x		Dlouhodobé závazky	0,25	0,25
			Dlouhodobé rezervy	123,54	x
			Ostatní dlouhodobé závazky	0,32	x
Zásoby	1259,59	1 267,9	Krátkodobé závazky	649,89	640,78
Krátkodobé obchodní a jiné pohledávky	680,94	680,43	Krátkodobé přijaté úvěry a jiné zdroje financování	513,25	513,25
Dlouhodobé pohledávky	x	338,05	Splatná daň z příjmu	1,58	x
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	68,54	68,54	Krátkodobé rezervy	55,71	x
Ostatní aktiva (časové rozlišení)	12,54	12,54	Ostatní krátkodobé finanční závazky	-1,90	x
			Ostatní krátkodobé závazky	2,00	x
			Časové rozlišení	x	2,48
Aktiva celkem	4723,18	4850,08	Pasiva celkem	4 723,18	4850,08

(Zdroj: vlastní zpracování z výkazů společnosti Synthesia, a. s.)

Příloha č. 8. Výkaz zisku a ztráty dle ČÚL podniku Synthesia, a.s.

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu - druhové členění	2015 v tis. Kč
Tržby z prodeje zboží	42 420
Náklady vynaložené na prodané zboží	34 239
Obchodní marže	8 181
Výkony	4 105 375
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	4 072 754
Změna stavu zásob vlastní činnosti	7 822
Aktivace	24 799
Výkonová spotřeba	2 776 366
Spotřeba materiálu a energie	2 186 031
Služby	590 355
Přidaná hodnota	1 337 170
Osobní náklady	657 464
Daně a poplatky	8 863
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	299 548
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	38 166
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11 471
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-164 903
Ostatní provozní výnosy	112 864
Ostatní provozní náklady	169 466
Provozní výsledek hospodaření	506 291
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	6 004
Prodané cenné papíry a podíly	6 000
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	45 675
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	2 643
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	1 340
Výnosové úroky	375
Nákladové úroky	903
Ostatní finanční výnosy	38 264
Finanční výsledek hospodaření	34 949
Daň z příjmů za běžnou činnost	94 504
splatná	1 579
odložená	92 925
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	446 736
Výsledek hospodaření za účetní období	445 736
Výsledek hospodaření před zdaněním	541 240

(Zdroj: vlastní zpracování z výkazů společnosti Synthesia, a. s.)

Příloha č. 9. Výkaz zisků a ztrát dle IAS/IFRS podniku Synthesia, a. s.

Výkaz zisku a ztráty - druhové členění	2015 v tis. Kč
Tržby	4 142 617
Tržby z prodeje hotových výrobků	3 767 981
Tržby z prodeje služeb	307 359
Tržby z prodeje zboží	42 420
Tržby z prodeje materiálu	24 858
Druhové členění provozních nákladů	3 738 913
Odpisy	244 233
Spotřeba materiálu	1 868 004
Spotřeba energie	394 624
Služby	475 840
Daně a poplatky	8 859
Osobní náklady	612 732
Ostatní náklady spojené se zaměstnanci	21 983
Ostatní provozní náklady	99 354
Změna stavu zásob vlastní činnosti	7 822
Aktivace	24 789
Změna stavu OP k zásobám	3 824
Náklady na zboží	34 239
Náklady na prodaný materiál	7 841
Ostatní provozní výnosy	226 991
Ostatní provozní náklady	152 682
Finanční výsledek	34 949
Finanční výnosy	53 357
Výnosy z dlouhodobých podílů	45 675
Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0
Úroky	375
Výnosy z prodeje dlouhodobých podílů	6 004
Oceňování derivátů k obchodování	1 303
Ostatní finanční výnosy	0,025
Finanční náklady	18 408,00
Úroky	903
Ztráty z prodeje dlouhodobých podílů	6 000
Oceňování derivátů k obchodování	0
Ostatní finanční náklady	11 506
Daně	88 800
splatná	1 579
odložená	87 221
Zisk před zdaněním	512 963
Výsledek hospodaření za období	424 163

(Zdroj: vlastní zpracování z výkazů společnosti Synthesia, a. s.)

Příloha č. 10: Výkaz o peněžních tocích podniku Synthesia, a. s.

Přehled o peněžních tocích k 31. 12. 2015 v tis. Kč	
<i>Peněžní toky z provozní činnosti</i>	
Výsledek hospodaření za běžnou činnost bez zdanění	541 240
Úpravy o nepeněžní operace	102 005
Odpisy stálých aktiv a pohledávek	321 821
Změna stavu opravných položek	-210 386
Změna stavu rezerv	45 483
Kurzové rozdíly	-84
Zisk/ztráty z prodeje stálých aktiv	-9 682
Úroky náklady a výnosy	528
Ostatní nepeněžní operace	-45 675
Čistý peněžní tok z provozní činnosti, před zdaněním, změnami pracovního kapitálu, placenými úroky a mimořádnými položkami	643 245
Změna stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	-133 656
Změna stavu zásob	-25 530
Změna stavu obchodních pohledávek	-31 471
Změna stavu ostatních pohledávek a přechodných účtů aktiv	-30 158
Změna stavu obchodních závazků	23 349
Změna stavu ostatních závazků, krátkodobých úvěrů a přechodných účtů pasiv	-69 846
Čistý peněžní tok z provozní činnosti, před zdaněním, placenými úroky a mimořádnými položkami	509 589
Placené úroky	-903
Placené daně	677
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	509 363
<i>Peněžní tok z investiční činnosti</i>	
Výdaje spojené s pořízením stálých aktiv	-803 377
Příjmy z prodeje stálých aktiv	19 312
Přijaté úroky	375
Přijaté dividendy	45 675
Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-738 015
<i>Peněžní tok z finanční činnosti</i>	
Změna stavu dlouhodobých závazků a dlouhodobých příp. krátkodobých úvěrů	259 846
Dopad ostatních změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky	-1 171
Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	258 671
Čisté zvýšení, resp. snížení peněžních prostředků	30 025
Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	38 512
Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období	68 537

(Zdroj: vlastní zpracování z výkazů společnosti Synthesia, a. s.)