

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

**Bakalářská práce**

**Formování a význam pravidel pro účetnictví  
a vykazování**

**Formation and meaning of rules for accounting  
and reporting**

**Anna Vopalecká**

**Plzeň 2021**



Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

*Formování a význam pravidel pro účetnictví a vykazování*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 26. dubna 2021

v. r. *Anna Vopalecká*

## Poděkování

Na tomto místě děkuji paní Ing. Lucii Vallišové, Ph.D., vedoucí mé práce, za cenné rady a připomínky, které mi pomohly při zpracování daného tématu.

# Obsah

Úvod .....	7
<b>Cíl a metodický postup práce .....</b>	<b>9</b>
<b>1 Účetnictví dle české účetní legislativy .....</b>	<b>10</b>
1.1 Všeobecně uznávané účetní zásady .....	10
1.2 Právní normy v oblasti účetnictví .....	11
1.2.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví .....	11
1.2.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb. ....	12
1.2.3 České účetní standardy pro podnikatele .....	12
1.3 Účetní závěrka dle ČÚL .....	13
1.3.1 Rozvaha .....	15
1.3.2 Výkaz zisku a ztráty .....	16
1.3.3 Výkaz o peněžních tocích .....	17
1.3.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu .....	18
<b>2 Harmonizace účetnictví .....</b>	<b>19</b>
<b>3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví .....</b>	<b>20</b>
3.1 Vznik a vývoj účetního systému IAS/IFRS .....	20
3.2 Orgány vydávající IFRS .....	22
3.3 Koncepční rámec dle IFRS .....	24
3.4 Účetní výkazy dle IFRS .....	30
3.4.1 Výkaz o finanční situaci (Rozvaha) .....	30
3.4.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření .....	31
3.4.3 Výkaz peněžních toků .....	31
3.4.4 Výkaz o změnách vlastního kapitálu .....	31
3.4.5 Komentář k účetním výkazům .....	31

<b>4</b>	<b>Americké všeobecně uznávané účetní zásady .....</b>	<b>33</b>
4.1	Historie US GAAP .....	33
4.2	Struktura řízení tvorby US GAAP.....	34
4.3	Účetní výkazy dle US GAAP .....	35
4.3.1	Rozvaha.....	35
4.3.2	Výkaz zisku a ztráty .....	35
<b>5</b>	<b>Porovnání účetních systémů IFRS a US GAAP .....</b>	<b>36</b>
<b>6</b>	<b>Analytická část.....</b>	<b>38</b>
6.1	Dlouhodobá hmotná aktiva.....	38
6.2	Dlouhodobá nehmotná aktiva.....	43
6.3	Shrnutí vybraných rozdílů .....	48
	<b>Závěr.....</b>	<b>50</b>
	<b>Seznam použitých zdrojů.....</b>	<b>52</b>
	<b>Seznam tabulek.....</b>	<b>54</b>
	<b>Seznam obrázků .....</b>	<b>55</b>
	<b>Seznam grafů .....</b>	<b>56</b>
	<b>Seznam použitých zkratk.....</b>	<b>57</b>
	<b>Seznam příloh .....</b>	<b>59</b>
	<b>Přílohy</b>	
	<b>Abstrakt</b>	
	<b>Abstract</b>	

# Úvod

V souvislosti se stále probíhajícími změnami týkajícími se účetnictví je důležité o nich mít neustálý přehled a přizpůsobit jim celkové vedení podniku. Tyto změny a obecně některá pravidla pro vedení účetnictví se mohou v jednotlivých státech lišit, existují tedy různé účetní systémy. Jejich odlišnosti jsou dány postupným historickým a ekonomickým vývojem dané země. Proto je důležité čerpat účetní informace ze správných zdrojů a řídit se podle účetních předpisů v závislosti na zemi, ve které účetní jednotka podniká.

V současné době existují dva světově významné účetní systémy. Jedním z nich jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které upravují sestavování výkazů účetní závěrky primárně v rámci EU. Druhým systémem, který vznikl a je uznáván v USA, jsou Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP). Bakalářská práce popisuje vznik a strukturu těchto systémů. Dále uvádí vybrané rozdíly, které mezi nimi existují. Snahou o zmírnění těchto rozdílů je tzv. harmonizace účetnictví. Harmonizace představuje sblížování účetních systémů tak, aby byly účetní závěrky srovnatelné. Pokud by na světě existoval pouze jeden účetní systém, uživatelé účetních informací by nemuseli studovat odlišná pravidla systémů a jednodušeji by chápali data obsažená ve veřejně dostupných finančních výkazech podniků z různých zemí. Správné pochopení těchto dokumentů je základem pro získávání spolehlivých informací, proto vede harmonizace účetnictví ke zmírnění odlišností systémů.

Vedle dvou zmíněných světově významných systémů existují v jednotlivých zemích národní účetní systémy, které jsou v pravomoci jednotlivých zemí a kde se některá pravidla mohou lišit od těch mezinárodních. V rámci ČR je důležité zmínit České účetní standardy (ČÚS), které upravuje česká účetní legislativa. Společnosti působící v České republice, které chtějí emitovat veřejně obchodovatelné cenné papíry na mezinárodních burzách, mají také povinnost sestavovat finanční výkazy v souladu s pravidly IFRS. Proto je nutné porozumět těmto pravidlům i z pohledu českých podniků.

Bakalářská práce je rozdělena na dvě hlavní části. První z nich se zabývá teoretickými východisky zmíněných systémů, tj. účetnictvím podle české účetní legislativy, Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a Amerických všeobecně uznávaných účetních zásad. Každému účetnímu systému se podrobněji věnují samostatné kapitoly, které zahrnují i popis účetních výkazů sestavovaných dle jednotlivých systémů.

Druhou částí je část analytická, která se už zaměřuje na konkrétní oblast, a tou je vykazování hmotného a nehmotného majetku dle české účetní legislativy v porovnání s jeho vykazováním dle Mezinárodních účetních standardů. Mezi těmito systémy existují určité neshody, které jsou pozorovatelné zejména v oblasti dlouhodobého majetku. Odlišné pojetí pak často může mít vliv na výsledek hospodaření účetní jednotky, proto je podstatné tyto významné rozdíly zmínit.



## **Cíl a metodický postup práce**

Hlavním cílem bakalářské práce je na vybraných oblastech analyzovat rozdíly předpisů upravujících účetnictví a výkaznictví dle české účetní legislativy a dvou světově významných účetních systémů, kterými jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a americký účetní systém US GAAP. Díky harmonizaci se Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a Americké všeobecně uznávané účetní zásady sbližují a jsou v mnoha oblastech srovnatelné, nejsou však naprosto shodné. Viditelnější odlišnosti se objevují v porovnání těchto dvou systémů s českými účetními předpisy.

Dílčím cílem analytické části je implementace podmínek českých účetních předpisů v oblasti vykazování hmotného a nehmotného majetku na vzorové příklady a jejich komparace s podmínkami IFRS. Následuje vyhodnocení rozdílného dopadu těchto podmínek na výsledek hospodaření. České podniky, které emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry na mezinárodních trzích, mají povinnost sestavovat účetní závěrku také dle podmínek IFRS. Je tedy důležité zaměřit se na rozdíly mezi českými účetními předpisy a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, právě proto se analytická část těmito odlišnostmi zabývá. Veškeré údaje obsažené ve vzorových příkladech jsou fiktivní, smyšlené tak, aby se dalo jednodušeji pochopit danou problematiku.

Pro vypracování této bakalářské práce byly použity především následující metody – analýza, která představuje rozklad zkoumaného jevu na dílčí části, dále komparace, a to pro porovnání vybraných rozdílů jednotlivých systémů, a dedukce pro vyvození závěrů na základě premis.

# 1 Účetnictví dle české účetní legislativy

Účetnictví je písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku v peněžních jednotkách za určité časové období (Orange Academy, 2019a).

Jde o modelové zobrazení reality a pro jeho pochopení a správnou interpretaci je třeba vymezit základní předpoklady, na kterých je účetnictví vybudováno (Strouhal, 2011, s. 12).

Všechny podniky potřebují systém finančního účetnictví, který sleduje veškeré ekonomické jevy. Ty se zaznamenávají a zpracovávají do finančních výkazů, pomocí nichž jsou užitečné informace sdělovány určitému okruhu uživatelů (Saxunová, 2014, s. 16).

## 1.1 Všeobecně uznávané účetní zásady

Účetnictví podává věrný a poctivý obraz o stavu a pohybu majetku a závazků účetní jednotky. Proto vychází ze souboru určitých pravidel, tj. účetních zásad, které musí být dodrženy při sestavování účetní závěrky a vedení celého účetnictví (Štohl & Klička, 2017, s. 16).

Podle Štohla a Kličky (2017, s. 16) patří mezi obecné zásady zejména:

- **zásada bilanční kontinuity** – konečné zůstatky aktiv a pasiv za běžné období jsou shodné s počátečními stavy aktiv a pasiv v následujícím účetním období,
- **zásada věcné a časové souvislosti** (tzv. akruální princip) – účtovat o účetních případech do příslušného účetního období, se kterým věcně a časově souvisí,
- **zásada stálosti účetních metod** – používat metody, které byly zvolené na začátku účetního období; jedná se např. o oceňování, odpisování, přepočty cizích měn apod.; aby informace v účetních výkazech byly srovnatelné, tyto metody by měly být stejné nejen po celé účetní období, ale i mezi jednotlivými účetními obdobími,
- **zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti** – v účetní závěrce vykázat reálný finanční a majetkový stav účetní jednotky odpovídající skutečným, které v účetním období nastaly,
- **zásada zákazu kompenzace** – zákaz vzájemného vyrovnávání mezi jednotlivými položkami aktiv a pasiv a položkami nákladů a výnosů (např. nelze zaúčtovat pouze o rozdílu mezi hodnotou zcizených zásob a náhradou od pojišťovny).

## 1.2 Právní normy v oblasti účetnictví

Účetnictví je upravováno soubory předpisů na úrovni zákonů a norem. Základní předpis, který upravuje účetnictví podnikatelů v ČR, je Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZoÚ). Vyhlášky Ministerstva financí ČR jsou další normou, která reguluje vybrané oblasti účetnictví pro dílčí skupiny účetních jednotek. S podnikatelskými subjekty souvisí Vyhláška č. 500/2002 Sb. Podrobnější informace pro jednotlivé oblasti účtování pak najdeme v Českých účetních standardech pro podnikatele (Štohl & Klička, 2017, s. 9).

Právní síla zmíněných norem je v pořadí, ve kterém jsou normy uvedeny, tzn.: Zákon o účetnictví, Vyhlášky Ministerstva financí ČR, České účetní standardy (Unium, n.d.).

Účetní jednotky při své činnosti musí využívat další účetní předpisy, jako například občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích, pojišťovací zákony (např. zákon o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, zákon o veřejném zdravotním pojištění), daňové zákony (např. zákon o DPH, zákon o daních z příjmu), zákoník práce, zákon o cenných papírech, zákon o rezervách aj. (Štohl & Klička, 2017, s. 9).

### 1.2.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Povinností podle tohoto zákona je vést účetnictví úplně, průkazně a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem (Štohl & Klička, 2017, s. 10).

1. Účetnictví je **úplné**, pokud veškeré účetní případy týkající se daného účetního období jsou zaúčtovány. Do jednoho účetního období tedy není možné účtovat doklady, které souvisejí s rokem jiným.
2. Účetnictví je vedeno **průkazně**, pokud jsou účetní zápisy doloženy účetními doklady a účetní jednotka provedla inventarizaci.
3. Účetnictví je **správné**, pokud byly dodrženy povinnosti, které stanovuje zákon o účetnictví a uvedené předpisy.

Zákon o účetnictví obsahuje (Orange Academy, 2019b):

- definici účetní jednotky (osoby, která se řídí zákonem o účetnictví),
- definici předmětu účetnictví a účetního období (účetním obdobím je dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců),

- základní povinnosti při vedení účetnictví a při používání účetních metod (oceňování, odpisování apod.) včetně pokut za nedodržení povinností stanovených ZoÚ,
- pravidla pro oceňování v průběhu účetního období i k rozvahovému dni,
- definici účetních knih, jejich otevírání a uzavírání, účetní doklady,
- definici směrné účtové osnovy a rozvrhu,
- základní požadavky na obsah účetní závěrky a její zveřejňování,
- zprávu o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země.

### **1.2.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.**

Zmíněná vyhláška MF se podrobně věnuje některým ustanovením ZoÚ. Je určena pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Stanovuje například (Štohl & Klička, 2017, s. 12):

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- obsahové vymezení položek účetní závěrky (tj. účetních výkazů – rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha k účetním výkazům, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu),
- směrnou účtovou osnovu,
- metody přechodu z daňové evidence na účetnictví.

### **1.2.3 České účetní standardy pro podnikatele**

Tyto standardy jsou určeny pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů. Účetními jednotkami jsou v tomto případě podnikatelé účtující v soustavě podvojného účetnictví (CzechTrade, 2019).

V rámci tohoto předpisu jsou jednotlivé oblasti účtování rozděleny do standardů, které uvádí následující tabulka č. 1.

Tab. 1: České účetní standardy pro podnikatele

Číslo	Název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kurzové rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	<i>Zvláštní operace s pohledávkami (zrušen od roku 2008)</i>
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	<i>Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016 (zrušen od roku 2017)</i>

Zdroj: Ministerstvo financí ČR (2018), zpracováno autorkou

### 1.3 Účetní závěrka dle ČÚL

Účetní závěrkou rozumíme soubor finančních výkazů, které účetní jednotka sestavuje za účetní období k poslednímu dni (tj. rozvahovému dni). Cílem těchto finančních výkazů

je informovat ostatní subjekty o finanční pozici účetní jednotky za dané období (EK Partners, s. r. o., 2020).

Podstatou je vykázat stavy jednotlivých druhů majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů, vyčíslit výsledek hospodaření atd. (Štohl & Klička, 2017, s. 132).

Při sestavování účetní závěrky se účetní jednotky působící v České republice řídí zákonem o účetnictví. Povinnými částmi účetní závěrky jsou (Strouhal, 2011, s. 12):

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha (doplňuje informace ke dvěma předešlým dokumentům).

Dalšími částmi účetní závěrky jsou (Strouhal, 2011, s. 12):

- přehled o finančních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka musí obsahovat (Strouhal, 2011, s. 13):

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky,
- místo podnikání,
- identifikační číslo,
- právní formu,
- předmět podnikání,
- rozvahový den,
- okamžik sestavení účetní závěrky.

Rozlišují se tři základní typy účetní závěrky (Strouhal, 2011, s. 14):

- **řádná** – sestavuje se k rozvahovému dni (tj. poslednímu dni účetního období),
- **mimořádná** – sestavuje se v mimořádných situacích (např. ke dni zrušení účetní jednotky bez likvidace, ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace apod.),
- **mezitímní** – sestavuje se v průběhu účetního období a k jinému než rozvahovému dni; účetní knihy se neuzavírají, provádí se pouze inventarizace.

Účetní jednotky sestavují rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu v plném nebo zjednodušeném rozsahu. **Rozvahu a přílohu v plném rozsahu** musí sestavovat všechny velké a střední účetní jednotky a dále malé a mikro účetní jednotky, které mají povinnost auditu (tzn. jejich účetní závěrku ověřuje auditor). **Výkaz zisku a ztráty v plném**

**rozsahu** musí sestavovat všechny obchodní společnosti a z ostatních účetních jednotek velké a střední účetní jednotky, dále malé a mikro účetní jednotky, které mají povinnost auditu. Všechny ostatní účetní jednotky sestavují **výkazy ve zjednodušeném rozsahu** (pokud se samy nerozhodnou pro plný rozsah). Od roku 2016 má **rozvaha ve zkráceném rozsahu** dvě verze – základní (pouze řádky označené velkým písmenem; mikro účetní jednotky bez povinnosti auditu) a rozšířenou (navíc i označení pomocí římských číslic; malé účetní jednotky bez povinnosti auditu) (Štohl & Klička, 2017, s. 133).

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem mají podle ZoÚ (Štohl & Klička, 2017, s. 133):

- a) velké a střední účetní jednotky,
- b) malé účetní jednotky, pokud to jsou akciové společnosti a splnily alespoň jedno, a obchodní společnosti a družstva, které splnily aspoň dvě z následujících kritérií:
  - aktiva celkem převyšují 40 milionů Kč,
  - roční čistý obrátu převyšuje 80 milionů Kč,
  - průměrný přepočtený stav zaměstnanců činí více než 50.

### 1.3.1 Rozvaha

Rozvaha je výkaz vypovídající zejména o finanční pozici účetní jednotky. Jde o přehled aktiv (majetku) a pasiv (zdrojů financování). Rozvaha zobrazuje konečné stavy aktiv a pasiv k určitému okamžiku, jedná se tedy o statický výkaz. Kromě konečného stavu zobrazuje také počáteční stavy k začátku účetního období (Strouhal, 2011, s. 115).

Rozvaha vychází z bilanční rovnice: aktiva netto = pasiva (Hinke, 2013, s. 116).

**Aktiva** představují vložené prostředky do podnikání, jsou ovládány účetní jednotkou a z jejich držby je očekáván budoucí prospěch (Saxunová, 2014, s. 169). Za **závazky** lze považovat povinnost podniku, která vede ke snížení budoucího ekonomického prospěchu.

**Vlastní kapitál** je rozdíl mezi celkovými aktivy a celkovými závazky (Saxunová, 2014, s. 172).

Aktiva a pasiva jsou v rozvaze rozdělena do skupin. Pokud jde o základní rozdělení, skupiny jsou označeny velkými písmeny latinské abecedy. Podrobnější rozdělení je rozvedeno pomocí skupin označených římskými číslicemi (Štohl & Klička, 2017, s. 134).

Následující tabulka č. 2 zobrazuje strukturu rozvahy ve zkráceném rozsahu.

Tab. 2: Struktura rozvahy ve zkráceném rozsahu – rozšířená verze

AKTIVA		PASIVA	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	A.	Vlastní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek	A. I.	Základní kapitál
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	A. II.	Ážio a kapitálové fondy
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	A. III.	Fondy ze zisku
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	A. VI.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)
C.	Oběžná aktiva	A. V.	Výsledek hospodaření běžného úč. období (+/-)*
C. I.	Zásoby	A. VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílů na zisku (-)
C. II.	Pohledávky	B. + C.	Cizí zdroje
C. III.	Krátkodobý finanční majetek	B.	Rezervy
C. VI.	Peněžní prostředky	C.	Závazky
D.	Časové rozlišení aktiv	C. I.	Dlouhodobé závazky
		C. II.	Krátkodobé závazky
		D.	Časové rozlišení pasiv

Zdroj: Štohl & Klička (2017, s. 134), zpracováno autorkou

\* Stejná částka bude i v závěru výkazu zisku a ztráty jako „Výsledek hospodaření za účetní období“. Tato částka je důležitá pro kontrolu.

### 1.3.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty poskytuje informace o finanční výkonnosti účetní jednotky (Strouhal, 2011, s. 117).

Číselné údaje se zaznamenávají do dvou sloupců. V prvním sloupci se zaznamenávají údaje související s běžným obdobím, v druhém pak údaje související s minulým obdobím (Štohl & Klička, 2017, s. 135).

V rozvaze byla aktiva a pasiva oddělena, kdežto ve výkazu zisku a ztráty se výnosy a náklady prolínají. To je dáno potřebou zjistit výsledek hospodaření v následujícím členění (Štohl & Klička, 2017, s. 135):

- **provozní výsledek hospodaření** – rozdíl mezi provozními výnosy a náklady,



- **finanční výsledek hospodaření** – rozdíl mezi finančními výnosy a náklady,
- **výsledek hospodaření před zdaněním** – součet provozního a finančního výsledku hospodaření,
- **výsledek hospodaření po zdanění** – výsledek hospodaření před zdaněním snížený o splatnou daň z příjmů; tato částka je důležitá pro vazbu s rozvahou, musí odpovídat „Výsledku hospodaření běžného účetního období“.

### 1.3.3 Výkaz o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích neboli cash flow doplňuje informace obsažené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Není však založen na akruálním principu, ale na bázi peněžní. Úkolem cash flow je informovat uživatele účetní závěrky o tom, z jakých zdrojů účetní jednotka čerpala finanční prostředky a jak byly použity (Strouhal, 2011, s. 131).

Výkaz o peněžních tocích se vykazuje samostatně za provozní, investiční a finanční činnost. **Provozní činnost** zahrnuje základní výdělečné činnosti a jiné činnosti, které do investiční a finanční činnosti nelze řadit. Pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku z důvodu prodeje je považováno za **investiční činnost**. Do **finanční činnosti** spadají příjmy a výdaje způsobující změny ve velikosti vlastního kapitálu a dlouhodobých závazků (Strouhal, 2011, s. 132).

Účetní jednotka může sestavovat přehled o peněžních tocích pomocí dvou metod (Strouhal, 2011, s. 132):

- **přímá metoda** – vykazují se peněžní toky z investiční a finanční činnosti, u provozní činnosti lze použít jak přímou, tak i nepřímou metodu,
- **nepřímá metoda** – úprava výsledku hospodaření.

Úprava výsledku hospodaření pro sestavení cash flow nepřímou metodou je uvedena v tabulce č. 3.

Tab. 3: Postup sestavení cash flow nepřímou metodou

<b>zisk běžného období</b>		
–	<b>výnosy</b> , které nebyly v běžném období příjmem	např. prodej na úvěr
+	<b>náklady</b> , které nebyly v běžném období výdajem	např. odpisy, tvorba rezerv
–	<b>výdaje</b> , které nebyly v běžném období nákladem	např. nákup investičního majetku
+	<b>příjmy</b> , které nebyly v běžném období výnosy	např. přijaté zálohy
=	<b>cash flow</b>	

Zdroj: Nakladatelství Sagit a. s. (n.d.), zpracováno autorkou

### 1.3.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu je výkaz, který informuje o zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny (Štohl & Klička, 2017, s. 19).

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace, jakým způsobem se jednotlivé položky vlastního kapitálu snižovaly nebo zvyšovaly v průběhu účetního období. Informace pro jeho sestavení se čerpají z rozvahy a z obrátů účtů vlastního kapitálu v hlavní knize (Verlag Dashöfer, n.d.).

## 2 Harmonizace účetnictví

S rostoucí globalizací a rozvojem mezinárodního trhu, spolupráce a obchodu je potřebné, aby se účetní normy jednotlivých zemí sblížovaly, aby byly harmonizovány. Úmyslem je tedy v budoucnosti dosáhnout konvergence (Andršová, 2007, s. 8).

Obecně by se dalo říci, že světová ekonomika má již řadu desetiletí stále více globální charakter a snaží se do určité míry postupně odbourávat národní hranice. Podobně je to i v oblasti informačních systémů, které jsou významné pro další rozvoj celosvětové ekonomiky (Dvořáková, 2017, s. 17).

*Dvořáková (2017, s. 17) uvádí, že „potřeba sjednocení informačních systémů, urychlení komunikace, zvýšení srovnatelnosti, všeobecné srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací jsou určujícími faktory dalšího vývoje účetnictví a účetního výkaznictví. V Evropě probíhá spolu s ekonomickou globalizací i politické sjednocování v rámci Evropské unie. V návaznosti na tyto procesy stále vzrůstá potřeba harmonizace účetnictví. Účetní informace jsou nutné nejen pro realizaci kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí, ale i z hlediska poskytování dotací, podpor a grantů v nejrůznějších podobách. Tlaky na harmonizaci se tedy postupně rozšiřují i mimo rámec velkých podnikatelských uskupení.“*

Existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace, a to:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS,
- účetní směrnice EU,
- národní účetní standardy USA neboli US GAAP.

Jelikož je USA ekonomicky významnou a silnou zemí, hrají národní účetní standardy US GAAP významnou roli v celosvětové harmonizaci účetnictví. Není to jen významem USA ve světě, ale také kvalitou tohoto systému (Dvořáková, 2017, s. 17).

Nejvýznamnější burzou světa je newyorská burza. Společnosti, které chtějí na této burze kótovat své cenné papíry, by měly sestavovat své účetní závěrky v souladu s US GAAP. Pokud jde o mezinárodní společnosti, jsou akceptovány newyorskou burzou též výkazy sestavené v souladu s IFRS (Dvořáková, 2017, s. 17).

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

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards) jsou vydávány Radou pro mezinárodní účetní standardy IASB (International Accounting Standards Board). Upravují sestavování a prezentaci finančních výkazů účetní závěrky (Altaxo SE, n.d.).

Standardy IFRS nejsou závazné, jde pouze o doporučená řešení. Pokud jsou například akcie účetní jednotky veřejně obchodovatelné na světových burzách, aplikace standardů však může být vyžadována např. burzovními institucemi. Mohou být také nařízeny národním regulátorem nebo jinou institucí (Hinke, 2013, s. 20).

#### **3.1 Vznik a vývoj účetního systému IAS/IFRS**

Roku 1973 byl založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC – International Accounting Standards Committee), který začal vydávat Mezinárodní účetní standardy se zkratkou IAS (International Accounting Standards) a interpretace k těmto standardům se zkratkou SIC (Standing Interpretations Committee). Do činnosti výboru bylo zapojeno 143 profesních organizací ze 104 zemí světa. Cílem tohoto projektu bylo celosvětové zvýšení důvěry v prezentovaná účetní data prostřednictvím zvýšení kvality a srovnatelnosti účetních uzávěrek (Hinke, 2013, s. 18).

Cíle IASC byly následující (Hinke, 2013, s. 19):

- definovat a publikovat standardy finančního účetnictví tak, aby byly respektovány mezi jednotlivými státy a aplikovány při sestavování účetních uzávěrek,
- definovat a publikovat standardy finančního účetnictví, které zaručí vysokou kvalitu a budou poskytovat srovnatelné informace umožňující účastníkům kapitálových trhů přijímat adekvátní rozhodnutí,
- v rámci finančního účetnictví neustále zdokonalovat a sjednocovat účetní postupy a pravidla, aktivně spolupracovat s jednotlivými tvůrci národních standardů s cílem celosvětového sblížení.

V roce 1999 bylo rozhodnuto o vytvoření nové organizační struktury instituce ve formě nadace (Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy IASCF – International Accounting Standard Committee Foundation) za účelem zefektivnění činnosti Výboru

pro vydávání IAS (IASB). IASCF bude řízena jednotlivými správci, kteří jmenují i další složky a to (Hinke, 2013, s. 19):

- Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB),
- Poradní sbor (IFRS Advisor Council),
- Výbor pro interpretace (IFRS Interpretations Committee).

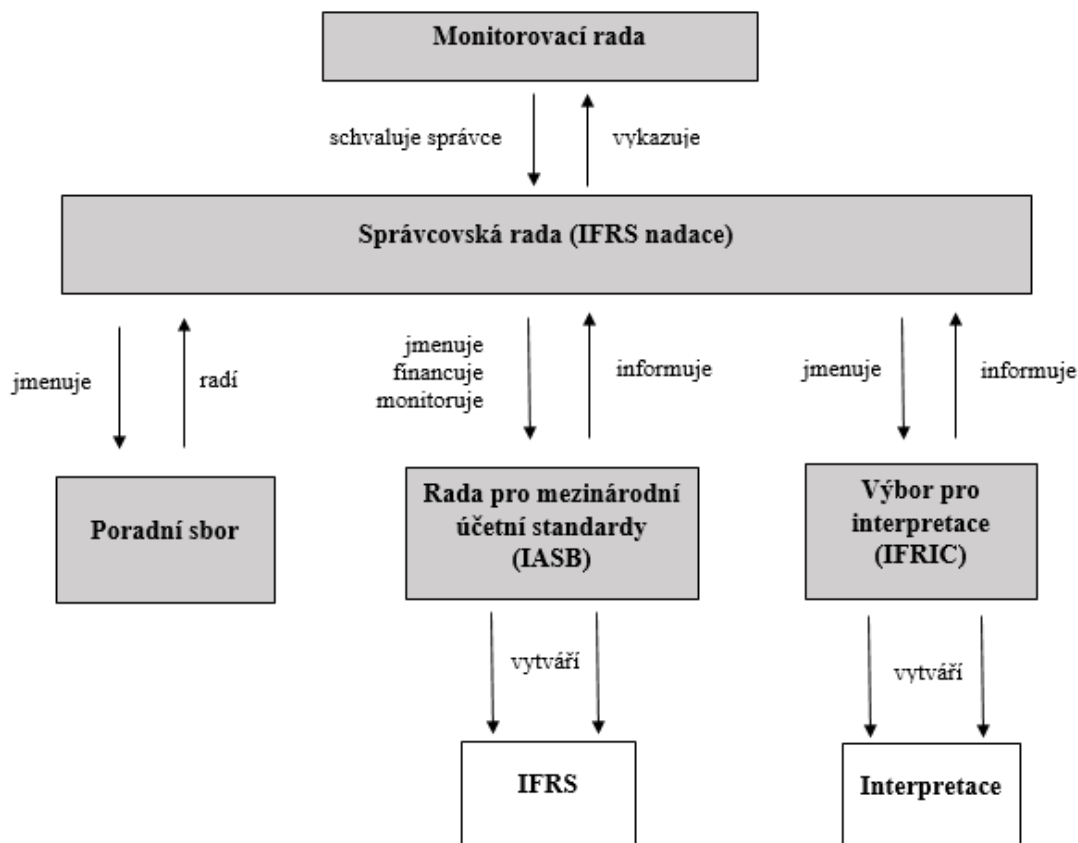
Standardy vydané po změně struktury organizace, tzn. standardy vydané IASB, jsou označovány jako IFRS (International Financial Reporting Standards), nikoliv IAS. Mění se i název interpretací, již nejsou nazývány SIC nýbrž IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee). Snaha odlišit práci Rady IASB od Výboru IASB zde však nehraje roli. V období realizace změn docházelo k prosazování názoru, že název „Mezinárodní účetní standardy“ není dostatečně výstižný pro tyto standardy. Ve standardech nejde totiž tolik o účetnictví jakožto regulaci účetních pravidel či metod, jako spíše o účetní výkaznictví, tzn. o popis správně sestavených účetních výkazů. Proto s příchodem IASB dochází k přijetí nové zkratky IFRS, která vyjadřuje přesnější význam obsahu účetních standardů (Hinke, 2013, s. 19).

Původní standardy IAS však nezanikly úplně, platnost standardů závisí na jejich novelizaci či zrušení. Nyní tedy je v platnosti řada standardů IAS (viz příloha A) i IFRS (viz příloha B). Poslední číslo standardu IAS je 41, ale díky zrušení několika standardů jejich skutečný počet nedosahuje stejného čísla. V současné době bylo přijato také 17 standardů IFRS (IFRS 1–17) (Hinke, 2013, s. 19).

### 3.2 Orgány vydávající IFRS

Orgány, které vydávají standardy IFRS, znázorňuje obrázek č. 1.

Obr. 1: Struktura řízení tvorby IFRS



Zdroj: Jílek (2018, s. 33), zpracováno autorkou

Na vrcholu pyramidy je **Monitorovací rada** (Monitoring Board), které podléhá IFRS nadace. Jejímu vzniku předcházela obrovský politický tlak Evropské komise. Jeden z důvodů byl, že se správci mohli jmenovat sami. Evropská komise samozřejmě trvala na tom, aby mohla výběr správců ovlivňovat sama (Jílek, 2018, s. 32).

Úkolem Monitorovací rady je sledovat, jak nadace plní funkci veřejného dohledu nad činností celé IASB. Monitorovací rada schvaluje správce IFRS nadace a dohlíží na jejich činnost (Jílek, 2018, s. 32).

Jejími členy jsou zejména členové národních vládních institucí (Jílek, 2018, s. 32):

- Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO – International Organization of Securities Commissions) – 2 členové,

- Evropská komise (EC – European Commission) – 1. člen,
- Japonská agentura pro finanční služby (JFSA – Financial Services Agency of Japan) – 1. člen,
- Americká komise pro cenné papíry a burzy (SEC – U. S. Securities and Exchange Commission) – 1. člen,
- ministerstvo finanční Čínské lidové republiky – 1. člen,
- argentinská Komise pro cenné papíry – 1. člen,
- brazilská Komise pro cenné papíry – 1. člen.

**Správčovská rada (IFRS nadace)** se sídlem v americkém státě Delaware je neziskovou společností, která je řízena správci (auditoři, úředníci, politici). Pro řízení IFRS nadace existují stanovy, které se průběžně novelizují. Podle stávajících stanov má IFRS nadace 22 členů (správců) z různého geografického a funkčního prostředí. Z nich má být 6 z Asie a Oceánie, 6 z Evropy, 6 z Ameriky, 1 z Afriky a 3 z jakékoli oblasti. Správčovská rada jmenuje poradní sbor, členy IASB a členy Výboru pro interpretace. Jejím úkolem je monitorování efektivity výboru IASB, jeho financování a schvalování rozpočtů IASB. IFRS nadaci podléhají Rada pro mezinárodní účetní standardy, Poradní sbor a Výbor pro interpretace (Jílek, 2018, s. 33).

**Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board)** má mít podle stanov 14 členů (od roku 2012 měla mít 16 členů, později byl počet členů opět snížen) (Jílek, 2018, s. 34).

Podle stanov mají být 4 členové z Evropy, 4 z Ameriky, 4 z Asie a Oceánie, 1 z Afriky a 1 z jakékoli oblasti. Pro schválení standardu je nutný souhlas nejméně 9 členů. Rada IASB je plně zodpovědná za veškeré záležitosti týkající se vydávání IFRS a zdůvodnění závěrů (Jílek, 2018, s. 37).

**Poradní sbor (IFRS Advisory Council)** má mít podle stanov 30 a více členů jmenovaných Správčovskou radou na období 3 let (lze i prodloužit). Cílem je umožnit odborné veřejnosti vyjádřit se k návrhům a doporučením pro činnost IASB. Díky tomu vzniká prostředí pro zapojení organizací i jednotlivců, kteří se zajímají o mezinárodní účetní řešení (Hinke, 2013, s. 21).

**Výbor pro interpretace (IFRIC – IFRS Interpretations Committee)** má mít podle stanov 14 hlasujících členů jmenovaných správci. Jeho úkolem je vydávání interpretací s pravidly umožňujícími jednotnou aplikaci IFRS v případě, že existují sporné výklady

určité problematiky s cílem dosažení jednotného výkladu IFRS. „INSIGHT“ (vhled) je informační přehled, který IFRIC čtvrtletně vydává. V něm uvádí aktuální informace o projektech a objasňuje technická rozhodnutí. Výbor pro interpretace se spoléhá na Koncepční rámec jakožto východisko pro standardy. Interpretace pak mají stejnou platnost jako standardy samotné (Hinke, 2013, s. 22).

### **3.3 Koncepční rámec dle IFRS**

Koncepční rámec je základním prvotním textem celého znění IAS/IFRS. Nejedná se o samostatný standard ale o nastínění „vize“ účetního výkaznictví. Žádné jeho ustanovení neruší ani nezakazuje žádný standard ani interpretaci. Pokud mezi některým standardem a Koncepčním rámcem vznikne rozpor, přednost mají požadavky konkrétního standardu před požadavky Koncepčního rámce (Hinke, 2013, s. 24).

Jsou zde definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky (aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady), kritéria pro vyjádření a uznání těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jeho ocenění. Obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce zásadním způsobem ovlivňují definice a zásady uvedené v Koncepčním rámci. Z těchto definic vycházejí jednotlivé standardy, které se věnují konkrétním účetním oblastem. K porozumění veškerých standardů proto vede pochopení Koncepčního rámce (Dvořáková, 2017, s. 27).

Koncepční rámec byl poprvé publikován v červenci 1989. Postupem času zastarával a bylo třeba ho aktualizovat (Dvořáková, 2017, s. 27).

V současné době je tedy přepracován, nabyl účinnosti okamžitě po svém zveřejnění dne 29. března 2018 (Deloitte, 2018a).



Nyní má Konceptní rámec 8 kapitol, které jsou uvedeny v následující tabulce č. 4.

Tab. 4: Struktura Konceptního rámce zveřejněného 29. března 2018

Číslo kapitoly	Název kapitoly
	Účel a působnost Konceptního rámce
1.	Cíl obecného účetního výkaznictví
2.	Kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací
3.	Účetní závěrka a vykazující účetní jednotka
4.	Součásti účetní závěrky
5.	Vykázání a odúčtování
6.	Ocenění
7.	Sestavování a zveřejnění
8.	Pojetí kapitálu a uchování kapitálu

Zdroj: Deloitte (2018a), zpracováno autorkou

### **Účel a působnost Konceptního rámce**

Úvod vysvětluje, že cílem Konceptního rámce je pomáhat radě IASB při vývoji a úpravách standardů IFRS. Pomáhá těm, kdo odpovídají za zpracování účetní závěrky, dále pomáhá vyvíjet konzistentní účetní politiky pro oblasti, které nejsou ošetřeny žádným standardem a také má pomoci všem subjektům porozumět a interpretovat standardy IFRS. V této části se uvádí, jak již bylo uvedeno výše, že Konceptní rámec nenahrazuje žádný konkrétní standard IFRS. V případě rozporu či rozdílu mezi Konceptním rámcem a některým standardem IFRS mají požadavky daného standardu přednost. Rada IASB se rozhodla automaticky neupravovat stávající standardy v návaznosti na změny v Konceptním rámci, ale zveřejní úpravy stávajících standardů stejným způsobem tak, jako by učinila v situaci jakékoliv jiné navrhované úpravy (Deloitte, 2018a).

### **Kapitola 1 – Cíl obecného účetního výkaznictví**

Cílem obecného účetního výkaznictví je informovat uživatele účetní závěrky o finanční situaci účetní jednotky. Uživatelé hodnotí, jak účetní jednotka dokáže vytvářet peněžní prostředky s potřebnou jistotou a rozložením v čase, protože účetní jednotka je povinna hradit své splatné závazky a vytvářet zisk k jeho rozdělení vlastníkům. Pokud chceme zhodnotit finanční situaci, potřebujeme informace o tom, jaká je struktura pasiv účetní jednotky, likvidita, solventnost a schopnost reagovat na změny ekonomické reality.

Informace o finanční situaci, jako je například potřeba účetní jednotky cizích zdrojů (úvěrů), můžeme zjistit zejména v rozvaze. Finanční výkonnost jednotky je založena na akruálním principu. Podle něj se náklady a výnosy účtují do období, se kterým věcně a časově souvisí, i když k reálnému peněžnímu toku dojde v období jiném (Dvořáková, 2017, s. 29).

Nově kapitola uvádí, že tyto informace také pomáhají uživatelům k posouzení způsobu řízení ekonomických zdrojů účetní jednotky vedením (Deloitte, 2018a).

## **Kapitola 2 - Kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací**

Dvě kvalitativní charakteristiky účetní závěrky podle Koncepčního rámce jsou **relevance** a **věrnost**. Informace pro uživatele jsou užitečné, pokud jsou relevantní, to znamená, že ovlivňují jejich rozhodování. Důležitou roli zde hraje *významnost* informací. Informace je významná, pokud by její vypuštění nebo nesprávné uvedení vedlo k ovlivnění ekonomických rozhodnutí, která dělají uživatelé na základě údajů v účetní závěrce (Dvořáková, 2017, s. 30).

Relevance úzce souvisí s včasností podání informace. *Včasnost* někdy může být v rozporu se spolehlivostí informace. Někdy se informace musí vykazovat dříve, než jsou známy veškeré skutečnosti, aby byly k dispozici včas, a tím mohou být méně spolehlivé. V opačném případě (informace se vykazují, až když jsou známy veškeré skutečnosti) mohou být informace velmi spolehlivé, ale zbytečné pro ty, kteří mezitím museli vykonat rozhodnutí. Nejlepší východisko je najít určitou rovnováhu mezi relevancí a spolehlivostí s cílem co nejlépe uspokojit potřeby rozhodování uživatelů. Další významnou vlastností informací v účetní závěrce je jejich *srozumitelnost*, tzn. jasné a přesné předložení informace uživateli. Velkou váhu ve vlastnostech účetních informací má také *srovnatelnost*. Často je třeba volit mezi několika alternativami, jinými slovy srovnávat informace (např. v časové řadě i mezi jednotlivými účetními jednotkami) (Dvořáková, 2017, s. 31).

Aby byly informace užitečné, musejí být *spolehlivé*, *neutrální* (nestranné) a *úplné*. Spolehlivost je dosaženo tehdy, pokud se v nich nenachází závažné chyby a vyjadřují věrný obraz. Účetní uzávěrka je nestranná, pokud svými obsaženými informacemi neovlivňuje rozhodnutí uživatele tak, aby bylo docíleno předem daného výsledku. V účetní závěrce by se nemělo zapomenout na určité informace, jinak by nesplňovala charakteristiku úplnosti (Dvořáková, 2017, s. 32).

Podle Koncepčního rámce věrné a úplné zobrazení skutečnosti nemusí, za některých okolností ani nemůže, být naprosto přesné. Někdy je v účetnictví třeba použít odhadů a přítomnost nepřesných odhadů se nedá považovat za chybu (např. odhad výše náhrady z titulu pojistné události) (Dvořáková, 2017, s. 32).

*Ověřitelnost* patří k další důležité podmínce spolehlivosti účetních informací. Ověření může být přímé, tzn. je možné provést porovnáním se skutečností (např. kontrola hotovosti v pokladně), nebo nepřímé. Pokud nejsou informace ověřitelné, účetní jednotka by měla podat dostatečné vysvětlení, aby uživatelé mohli sami posoudit spolehlivost daných informací (Dvořáková, 2017, s. 32).

Při sestavování účetní závěrky vycházejí účetní jednotky z výše uvedených kvalitativních charakteristik. (Dvořáková, 2017, s. 33)

### **Kapitola 3 - Účetní závěrka a vykazující účetní jednotka**

Tato nově zařazená kapitola definuje cíl účetní závěrky, kterým je poskytnout informace o aktivech, závazcích, vlastním kapitálu, výnosech a nákladech účetní jednotky. Zmíněné informace jsou užitečné pro uživatele účetní závěrky při posuzování možnosti budoucího přílivu peněžních prostředků účetní jednotce, a i při posuzování řízení zdrojů účetní jednotky ze strany vedení. Nový Koncepční rámec stanovuje, že účetní závěrka je sestavena z pohledu účetní jednotky jako celku, nikoliv z pohledu konkrétní skupiny investorů, poskytovatelů úvěrů či jiných věřitelů. Dále stanovuje, že účetní závěrka je sestavena za předpokladu časově neomezeného trvání účetní jednotky a její schopnosti pokračovat ve své činnosti i v dohledné budoucnosti. Nově obsahuje definici vykazující účetní jednotky. Podle ní se jedná o účetní jednotku, která se rozhodla nebo je její povinností sestavit účetní závěrku. Účetní závěrka mateřské společnosti se uvádí pod novým termínem jako nekonsolidovaná účetní závěrka. Účetní závěrka skupiny se označuje jako konsolidovaná účetní závěrka. Podle Rady IASB je více pravděpodobné, že užitečné informace poskytne uživatelům spíše konsolidovaná účetní závěrka (Deloitte, 2018a).

### **Kapitola 4 - Součásti účetní závěrky**

Jsou zde definovány součásti účetní závěrky, tj. aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady (Deloitte, 2018a).

Prvky účetní závěrky, které se týkají finanční pozice jednotky:

- **aktivum:** Současný ekonomický zdroj ovládaný účetní jednotkou v důsledku událostí v minulosti. Ekonomický zdroj označuje právo, jež má potenciál generovat ekonomický užitek (Deloitte, 2018a).
- **závazek:** Současná povinnost účetní jednotky převést ekonomický zdroj v důsledku událostí v minulosti (Deloitte, 2018a).
- **vlastní kapitál:** Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech jednotky po odečtení všech jejích závazků (Jílek, 2018, s. 41).

Prvky účetní závěrky týkající se finanční výkonnosti jednotky se dělí podle toho, zda souvisejí s hlavními činnostmi či jinými aktivitami, a to následovně (Kovanicová, 2004, s. 203):

- revenues – výnosy, které plynou z hlavních výdělečných činností podniku (např. prodej výrobků),
- gains („přínosy“) – mají charakter výnosů, které souvisejí s okrajovými či nahodilými transakcemi (např. zisky z prodeje aktiv),
- expenses – náklady, které souvisejí s hlavními výdělečnými činnostmi podniku (např. mzdy, odpisy),
- losses („újmý“) – mají charakter nákladů, které souvisejí s okrajovými či nahodilými transakcemi (např. ztráty z pohrom, ztráty z prodeje aktiv).

V roce 2018 došlo ke změně definic aktiva a závazku podle nového rámce (Deloitte, 2018a).

Výše byly zmíněny již definice nové. Přehled definic podle rámce z roku 2010 je uveden v následující tabulce č. 5.

Tab. 5: Definice aktiva a závazku podle Koncepčního rámce z roku 2010

	<b>Definice podle rámce 2010</b>
<b>Aktivum</b>	Zdroj ovládaný účetní jednotkou v důsledku událostí v minulosti, u kterého se očekává plynutí budoucích ekonomických užiteků do účetní jednotky.
<b>Závazek</b>	Současná povinnost účetní jednotky, která vznikla jako důsledek události v minulosti a jejíž vypořádání způsobí účetní jednotce odtok prostředků představujících ekonomický užitek.

Zdroj: Deloitte (2018a), zpracováno autorkou

Nejvýznamnější změnou ve výše uvedených definicích je odstranění odkazu na očekávaný tok ekonomického prospěchu. Rada IASB již nepovažuje aktiva za fyzické objekty, ale za soubory práv, proto je uveden nový výraz „ekonomický zdroj“ místo prostého „zdroj“ (Deloitte, 2018a).

### **Kapitola 5 - Vykázání a odúčtování**

Kritéria pro vykazování vyžadují, aby účetní jednotka vykázala aktivum nebo závazek a jakýkoliv související výnos, náklad nebo změnu vlastního kapitálu, pokud toto vykázání poskytne uživatelům účetní závěrky relevantní informace a věrné zobrazení související transakce. Konceptní rámec se zabývá nejistotou, zda aktivum nebo závazek existují, a nízkou pravděpodobností toku ekonomických užitků (Deloitte, 2018b).

Aby bylo možné aktivum nebo závazek vykázat, je třeba ho ocenit. Převážná část ocenění je třeba učinit na základě odhadů, to znamená, že budou spojena s určitou mírou nejistoty (Deloitte, 2018b).

Odúčtováním se rozumí vyjmutí celého nebo části účtovaného aktiva nebo závazku z výkazu o finanční pozici (Jílek, 2018, s. 41).

Kapitola dále uvádí, že cílem odúčtování by mělo být věrné zobrazení jak veškerých aktiv a závazků, které zůstaly po provedení transakce, jež vedla k odúčtování, tak i změny aktiv a závazků účetní jednotky v důsledku této transakce (Deloitte, 2018b).

Zaměřuje se na případy rozporů těchto dvou cílů. K tomu může dojít tehdy, kdy účetní jednotka prodává pouze část aktiva či závazku (Deloitte, 2018b).

### **Kapitola 6 - Ocenění**

Obsah kapitoly uvádí oceňovací základny a faktory, které je třeba promyslet při jejím výběru. Nový Konceptní rámec popisuje dvě oceňovací základny (Deloitte, 2018b):

- **historické náklady:** Historické náklady vychází z ceny transakce či jiné události, která vedla ke vzniku aktiva, závazku, výnosu nebo nákladu.
- **současná hodnota:** Současná hodnota reflektuje podmínky k datu ocenění. Zahrnuje reálnou hodnotu, hodnotu z užívání (v případě aktiv) a hodnotu plnění (u závazků), současné náklady.

Obecně je známo, že se neupřednostňuje jedna oceňovací základna před druhou (Deloitte, 2018b).

## **Kapitola 7 - Sestavování a zveřejnění**

Tato kapitola popisuje koncepty, které určují, jaké informace jsou uvedeny v účetní závěrce a jak by tyto informace měly být sestaveny a zveřejněny. Hlavním zdrojem informací o finanční výkonnosti účetní jednotky v daném účetním období je výkaz zisku a ztráty (Deloitte, 2018b).

## **Kapitola 8 - Pojetí kapitálu a uchování kapitálu**

Podle Koncepčního rámce rozlišujeme dvě pojetí uchování kapitálu (Dvořáková, 2017, s. 39):

- **finanční pojetí uchování kapitálu:** Kapitál zde představuje čistá aktiva/vlastní kapitál. Účetní jednotka dosáhne zisku, pokud kapitál na konci účetního období je vyšší než na jeho začátku. Uchování vlastního kapitálu může být vyjádřeno buď v nominálních peněžních jednotkách nebo v jednotkách současné kupní síly.
- **produkční (fyzické) pojetí uchování kapitálu:** Kapitál zde představuje například provozní kapacitu podniku. Účetní jednotka dosáhne zisku, pokud fyzická produkční kapacita na konci účetního období je vyšší než na jeho začátku. Toto pojetí vyžaduje, aby aktiva byla oceňována na úrovni běžných cen.

### **3.4 Účetní výkazy dle IFRS**

Účetní výkazy sestavené podle IFRS jsou založeny na akruální bázi a na principu neomezeného trvání účetní jednotky. Účetní závěrce je věnován IAS 1, zatímco pro sestavení výkazu cash flow se užívá IAS 7 (Strouhal, 2011, s. 244).

#### **3.4.1 Výkaz o finanční situaci (Rozvaha)**

V rámci IFRS je pro rozvahu od roku 2007 užíván termín výkaz o finanční situaci, avšak účetní jednotky mohou používat označení rozvaha (Dvořáková, 2017, s. 85).

Není stanoven konkrétní formát. Standard IAS 1 se zaměřuje na přístup ke klasifikaci aktiv a závazků. Jejich základní klasifikace respektovaná při sestavování rozvahy je rozlišení aktiv a závazků na krátkodobé a dlouhodobé. IAS 1 také vymezuje položky, které se povinně zveřejňují v rozvaze a které se uvádějí buď v rozvaze, nebo v komentáři k účetním výkazům (Dvořáková, 2017, s. 96).

### **3.4.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření**

Účetní jednotky mohou sestavovat buď jeden výkaz o úplném výsledku hospodaření nebo samostatně výsledovku a na ni navazující výkaz o úplném výsledku hospodaření. Z velké části si účetní jednotky mohou vybrat, jaké položky budou vykazovat přímo ve výsledovce a které uvedou v komentáři k účetním výkazům. Výčet informací, které musí být zveřejněny ve výsledovce, je opravdu minimální (Dvořáková, 2017, s. 329).

System IFRS, na rozdíl od účetnictví v ČR, vyžaduje vykazání úplného výsledku hospodaření a oddělené zveřejnění výsledků z ukončovaných činností. Nevyžaduje však tak podrobnou strukturu výsledovky jako české účetní předpisy (Dvořáková, 2017, s. 329).

### **3.4.3 Výkaz peněžních toků**

Výkaz peněžních toků poskytuje uživatelům možnost analyzovat vývoj peněžních toků a také odhadnout schopnost podniku vytvářet peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty. IAS 7 dává účetním jednotkám možnost výběru při zařazení určitých položek do jednotlivých částí výkazu (např. úroky). Použité metody při sestavování výkazu peněžních toků se uvádí v komentáři k účetním výkazům (Dvořáková, 2017, s. 339).

### **3.4.4 Výkaz o změnách vlastního kapitálu**

I v případě výkazu o změnách vlastního kapitálu jsou dány položky, které účetní jednotka musí vykázat přímo ve výkazu a které buď přímo ve výkazu nebo v komentáři k účetním výkazům (Dvořáková, 2017, s. 244).

České účetní předpisy se na rozdíl od IFRS detailně nezabývají například rozlišením kapitálových a dluhových finančních nástrojů; nevyžadují podrobné upřesnění účelu tvorby fondů; transakční náklady na emisi kapitálových nástrojů jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření (Dvořáková, 2017, s. 246).

### **3.4.5 Komentář k účetním výkazům**

Komentář obsahuje informace, které pomohou uživateli lépe porozumět účetním výkazům. Tyto informace jsou v komentáři zveřejněné obvykle v následujícím pořadí (Dvořáková, 2017, s. 342):

1. Prohlášení o shodě s IFRS,
2. Souhrnná informace o aplikovaných účetních pravidlech (např. oceňovací báze),
3. Doplnující informace o položkách prezentovaných v účetních výkazech,
4. Ostatní zveřejnění (např. sídlo a právní forma – pokud není již uvedeno).

V ČR je využíván termín příloha (Dvořáková, 2017, s. 85).



## **4 Americké všeobecně uznávané účetní zásady**

Americké všeobecně uznávané účetní zásady US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) jsou používány po více než 80 let v USA (Jílek, 2018, s. 24).

Představují systém národní regulace účetnictví, který tvoří nejen účetní standardy finančního účetnictví, ale také různá stanoviska, interpretace, doporučení aj. Samotných účetních standardů bylo vydáno přes 140. Již z toho vyplývá, že tento systém je velmi propracovaný a není nikterak jednoduchý (Kovanicová, 2004, s. 129).

Vedle zásad se ale také jedná o podrobná pravidla vyvíjející se hlavně na základě rozumu a zkušeností. Hlavním cílem US GAAP je zjištění a zveřejnění hospodaření společností. Mohou se dělit na účetní zásady vládní a nevládní. (Jílek, 2018, s. 27).

Podle Jílka (2018, s. 23) skutečnost, že americký kapitálový trh je největším trhem na světě, souvisí s tím, že americké účetnictví bylo a stále je z celého světa tím nejpropracovanějším účetním systémem.

Má tak vysokou kvalitu, že vyhovuje náročným požadavkům jak newyorské burzy, tak i všech ostatních světových burz. To z části vede ke snaze prosadit US GAAP jako světové účetní standardy (Kovanicová, 2004, s. 130).

### **4.1 Historie US GAAP**

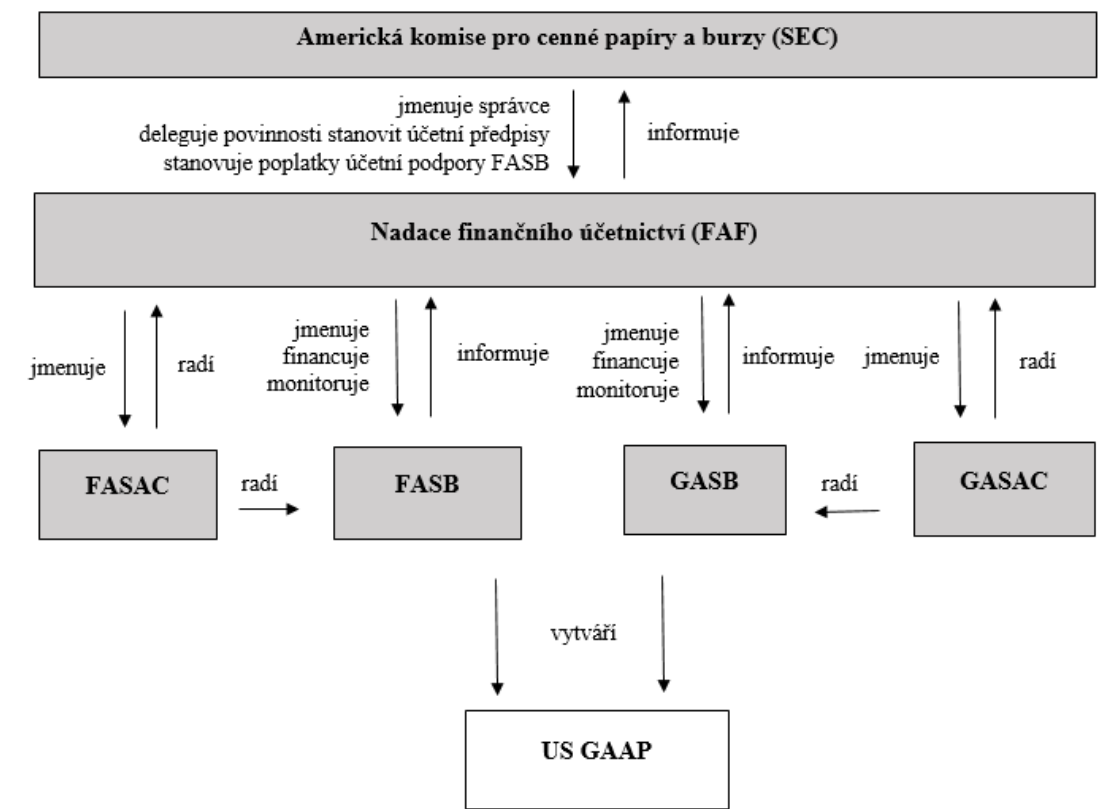
V reakci na světovou hospodářskou krizi koncem 20. let 20. století se začal vyvíjet americký účetní systém. Americký institut účetních (American Institute of Accountants), který byl později přejmenován na Americký institut certifikovaných veřejných účetních (AICPA - American Intitute Of Certified Public Accountants), vytvořil výbor, který vypracoval soubor základních účetních pravidel. Právě tato pravidla byla publikována v Účetním výzkumném bulletinu (ARB - Accounting Research Bulletin) vycházejícím do konce 50. let (Jílek, 2018, s. 24).

V tu dobu se o tvorbu účetního systému začal zabývat Výbor pro účetní zásady (APB – Accounting Principles Board) až do roku 1973, kdy vznikla Rada pro finanční účetní standardy (FASB) (Jílek, 2018, s. 24).

## 4.2 Struktura řízení tvorby US GAAP

Obrázek č. 2 znázorňuje třístupňovou strukturu řízení tvorby US GAAP.

Obr. 2: Struktura řízení tvorby US GAAP



Zdroj: Jílek (2018, s. 25), zpracováno autorkou

Na vrcholu této struktury je **Americká komise pro cenné papíry a burzy (SEC - U. S. Securities and Exchange Commission)**, která má rozhodující slovo v tvorbě US GAAP. Jde o americkou vládní instituci, která má zákonnou pravomoc určit formu a obsah účetních závěrek pro společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry (Jílek, 2018, s. 25).

SEC může přimět FASB k přepracování určitého účetního předpisu, pokud s ním sama nesouhlasí. Stanovuje také rozpočet FASB. Americký prezident jmenuje předsedu SEC (Jílek, 2018, s. 26).

Na druhém stupni struktury je **Nadace finančního účetnictví (FAF – Financial Accounting Foundation)** řízená správci se sídlem ve Wilmingtonu. Této nadaci podléhají FASB a GASB (Jílek, 2018, s. 26).

Jak již bylo zmíněno, v roce 1973 vznikla **Rada pro finanční účetní standardy** (FASB – Financial Accounting Standards Board) a to jako soukromá organizace pro tvorbu účetních standardů, podle kterých se sestavují účetní uzávěrky. Právě FASB stanovuje konečná rozhodnutí a je otevřená veřejnosti. **Poradní rada finančních účetních standardů** (FASAC – Financial Accounting Standards Advisory Council) je poradním orgánem FASB (Jílek, 2018, s. 26).

**Rada pro vládní účetní standardy** (GASB – Governmental Accounting Standards Board), založena v roce 1984, má na starost účetní standardy pro státní a místní orgány. Tyto standardy poskytují informace ohledně vládních financí veřejnosti v lehce pochopitelné podobě. **Poradní rada vládních účetních standardů** (GASAC – Governmental Accounting Standards Advisory Council) je poradním orgánem GASB (Jílek, 2018, s. 27).

### 4.3 Účetní výkazy dle US GAAP

Aktiva, vlastní kapitál a závazky, tedy základní prvky rozvahy, jsou definovány obdobně jako v IFRS s ohledem na snížení či zvýšení ekonomického prospěchu. (Kovanicová, 2004, s. 203). V následujících podkapitolách jsou zmíněné vybrané účetní výkazy sestavované dle US GAAP, a to rozvaha a výkaz zisku a ztráty.

#### 4.3.1 Rozvaha

V rozvaze sestavené podle US GAAP se kromě likvidity, schopnosti podniku vytvářet zisk, splácet dluhy a platit dividendy klade důraz i na finanční flexibilitu. Podle Kovanicové (2004, s. 207) je finanční flexibilita schopnost provádět takové efektivní činnosti, které jsou s to ovlivňovat a měnit výši a časový průběh peněžních toků a tím pohotově reagovat na neočekávané potřeby a příležitosti. Formát rozvahy není specifikován, existují však dva typy formátů, a to forma vertikální (aktiva a pasiva řazena pod sebou) a T-forma (aktiva a pasiva ve dvou sloupcích) (Kovanicová, 2004, s. 208).

#### 4.3.2 Výkaz zisku a ztráty

Oproti IFRS se výkaz zisku a ztráty sestavený podle US GAAP vyhotovuje výhradně v účelové struktuře provozních nákladů. Nelze tedy využít druhové členění těchto nákladů. Stejně jako u rozvahy není předepsán žádný standardní formát výkazu zisku a ztráty (Kovanicová, 2004, s. 208).

## 5 Porovnání účetních systémů IFRS a US GAAP

IFRS a US GAAP, ze kterých vycházejí národní účetní systémy dílčích států, jsou hlavními účetními systémy ve světě. Charakterizují se následovně (Jílek, 2018, s. 15):

- IFRS jsou určeny pro ziskově orientované jednotky v mnoha státech včetně EU. Mohou je však užívat i neziskové jednotky. Jsou určeny hlavně pro jednotky, které emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry v těchto státech. V EU jsou primárně určeny pro emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu EU. Účetní závěrky se zveřejňují.
- US GAAP jsou určeny pro nevládní jednotky (ziskově orientované jednotky i neziskové organizace), státní a místní vlády a jednotky federální vlády v USA. Primárně jsou pro americké emitenty veřejně obchodovatelných cenných papírů. Účetní závěrky se zveřejňují.

Mezi těmito dvěma systémy existuje fundamentální rozdíl. IFRS je účetní systém založený na zásadách a US GAAP na pravidlech. Pro orientaci, u IFRS se jedná o necelých 1 400 stran textu, což je v porovnání s US GAAP, které představují asi 17 000 stran, málo. Z toho vyplývá, že právě US GAAP obsahují velice podrobná pravidla. Tím dochází ke zvyšování srovnatelnosti účetních závěrek, ale naopak ke snižování role auditorů, daňových i účetních poradců a právníků. Naopak jejich větší potřeba je při interpretaci IFRS, které jsou spíše založeny na subjektivním úsudku. Tím se snižuje srovnatelnost účetních závěrek (Jílek, 2018, s. 16).

Jílek (2018, s. 16) uvádí, že rozvoj IFRS nesměřuje k US GAAP, ale k redukci detailních pravidel a podpoře obecných zásad. Investoři stále méně věří účetním závěrkám podle IFRS, jelikož jsou stručnější, rozvolněnější a účetní jednotky mohou stále více podhodnotit závazky a nadhodnotit aktiva, a to v důsledku ne příliš vhodného politického tlaku na účetní systém Evropské unie.

Na závěr je pro zajímavost zmíněn rozdíl mezi užíváním metody odhadu zásob LIFO. Pravidla IFRS zakazují používání metody typu last-in, first-out (LIFO), pravidla GAAP však ne. Oba systémy umožňují metodu first-in, first-out (FIFO) a metodu váženého průměru (Investopedia, 2019).

Zmíněné rozdíly mezi IFRS a US GAAP shrnuje tabulka č. 6.

Tab. 6: Základní rozdíly mezi IFRS a US GAAP

<b>IFRS</b>	<b>US GAAP</b>
účetní systém založený na zásadách	účetní systém založený na pravidlech
globálně přijatá metoda	výhradně USA
vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB)	vydává Rada pro finanční účetní standardy (FASB)
1 400 stran textu	17 000 stran textu
snižování srovnatelnosti účetních závěrek	zvyšování srovnatelnosti účetních závěrek
zvyšování role auditorů, daňových i účetních poradců a právníků	snižování role auditorů, daňových i účetních poradců a právníků
FIFO, vážený průměr	LIFO, FIFO, vážený průměr

Zdroj: Exeed College (2019), zpracováno autorkou

## 6 Analytická část

Pravidla pro účtování a vykazování mezi českou účetní legislativou (ČÚL), Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) a Americkými všeobecně uznávanými účetními zásadami (US GAAP) jsou rozdílné v mnoha ohledech.

V rámci této bakalářské práce se není možné zaměřit na veškeré odlišnosti z důvodu jejího rozsahu. Zmíněny budou vybrané rozdíly mezi účetním systémem IFRS a českými účetními předpisy, se kterými se může účetní jednotka setkat. České podniky, které emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry na mezinárodních trzích, mají povinnost sestavovat účetní závěrku i v souladu s IFRS. Proto je analytická část zaměřena pouze na rozdíly mezi ČÚL a IFRS. Bakalářská práce se bude zabývat vybranou oblastí, ve které se jednotlivé systémy výrazně liší, a tím je dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek. Tyto rozdíly je důležité zmínit, jelikož mohou mít výrazný dopad na výsledek hospodaření účetní jednotky. Daná problematika bude prakticky ukázána na několika jednotlivých příkladech. Veškeré údaje v nich obsažené jsou fiktivní a smyšlené tak, aby se dal jednodušeji pochopit jejich obsah.

### 6.1 Dlouhodobá hmotná aktiva

Hmotným aktivům se v rámci IFRS věnuje více standardů. V první řadě je to IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Dalšími standardy zabývajícími se dlouhodobým hmotným majetkem jsou například:

- IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv,
- IAS 40 – Investice do nemovitostí,
- IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti,
- IFRS 16 – Leasingy.

V oblasti českých účetních předpisů se hmotným majetkem zabývá standard č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a případně některé další standardy. Tato podkapitola se bude věnovat vybraným rozdílům týkajících se odpisů hmotných aktiv vykazovaných podle českých účetních předpisů a dle IFRS.

#### **Zbytková hodnota**

Pokud jde o odpisy dlouhodobého majetku dle IFRS, musí společnost zvážit jeho potenciální zbytkovou hodnotu, jak uvádí IAS 16. Ten definuje pojem odepisovatelná

hodnota aktiva, což je pořizovací cena snížena právě o zbytkovou hodnotu neboli odhadovanou částku, kterou by společnost mohla získat vyřazením aktiva před koncem jeho životnosti. Zbytkovou hodnotu by měla účetní jednotka prověřit minimálně jednou za rok.

České účetní předpisy v první řadě vycházejí z pořizovací ceny majetku, podle § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb., možnost užití zbytkové hodnoty aktiva pouze nabízí.

Na následujícím příkladu č. 1 bude znázorněna odlišnost v odpisování hmotného majetku dle ČÚL a IFRS s neuzítím či užitím možnosti zbytkové hodnoty.

*Příklad 1: Účetní jednotka ABC si pořídila výrobní stroj. Pořizovací cena stroje, zakoupeného dne 30. ledna 2021, byla 336 000 Kč. Stroj byl zařazen do užívání prvního dne následujícího měsíce po jeho koupi a podle odpisového plánu společnosti se bude stroj odepisovat po dobu 48 měsíců. Metoda odpisování je lineární.*

$$\text{Měsíční odpis} = 336\,000 \text{ Kč} / 48 \text{ měsíců} = 7\,000 \text{ Kč}$$

Následující tabulka č. 7 zobrazuje odpisy v jednotlivých letech, účetní jednotka nezvolila zbytkovou hodnotu aktiva.

Tab. 7: Účetní odpisy DHM dle ČÚL (v Kč)

Rok	Počet měsíců	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2021	11	77 000	77 000	259 000
2022	12	84 000	161 000	175 000
2023	12	84 000	245 000	91 000
2024	12	84 000	329 000	7 000
2025	1	7 000	336 000	0
<b>Celkem</b>	<b>48</b>	<b>336 000</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Zdroj: zpracováno autorkou, 2021

Tabulka č. 8 vychází z příkladu č. 1 s tím rozdílem, že účetní jednotka vykazuje dlouhodobý majetek dle IFRS a stanovila zbytkovou hodnotu stroje jako 10 % z pořizovací ceny z důvodu jeho prodeje. Tato hodnota se od pořizovací ceny odečte, tím bude zjištěna odepisovatelná hodnota. Následný výpočet odpisů bude proveden stejně jako dle ČÚL. Doba a metoda odepisování zůstávají stejné.

$$\text{Zbytková hodnota} = 10 \% \text{ z } 336\,000 \text{ Kč} = 33\,600 \text{ Kč}$$

$$\text{Odepisovatelná hodnota} = 336\,000 \text{ Kč} - 33\,600 \text{ Kč} = 302\,400 \text{ Kč}$$

$Měsíční\ odpis = 302\ 400\ Kč / 48\ měsíců = 6\ 300\ Kč$

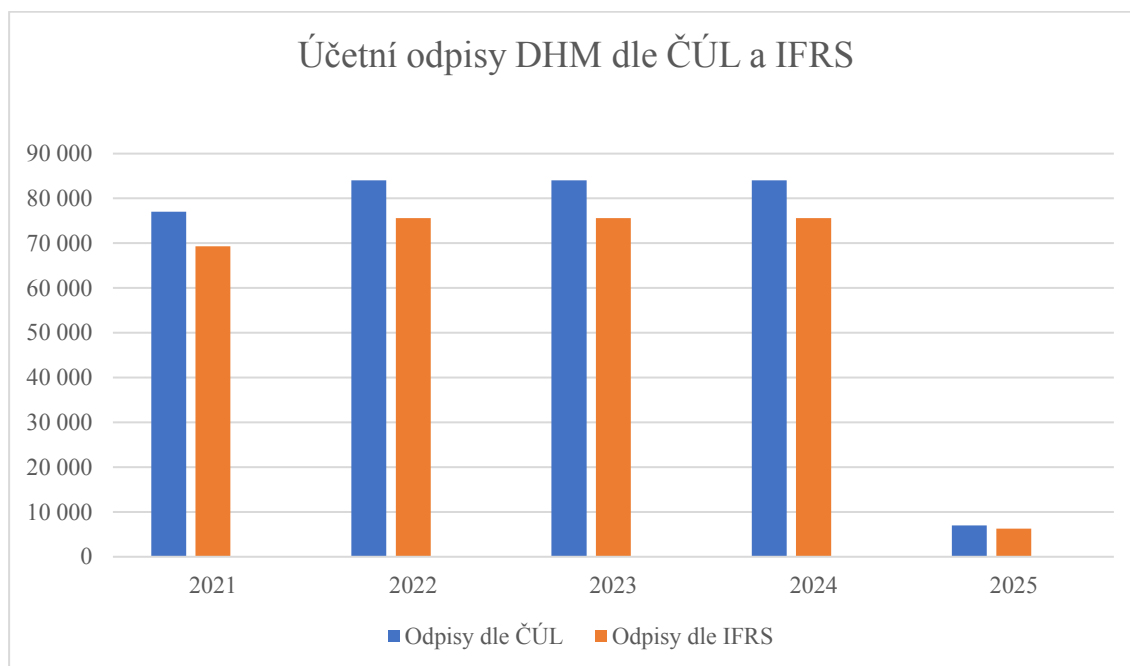
Tab. 8: Účetní odpisy DHM dle IFRS – zbytková hodnota (v Kč)

Rok	Počet měsíců	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2021	11	69 300	69 300	266 700
2022	12	75 600	144 900	191 100
2023	12	75 600	220 500	115 500
2024	12	75 600	296 100	39 900
2025	1	6 300	302 400	33 600
<b>Celkem</b>	<b>48</b>	<b>336 000</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Zdroj: zpracováno autorkou, 2021

Porovnáním těchto dvou možností bylo zjištěno, že zůstatková cena aktiva se liší právě o zbytkovou hodnotu a že odpisy dle ČÚL jsou v jednotlivých letech vyšší v porovnání s IFRS. Tyto odpisy budou mít jiný vliv na výsledek hospodaření účetní jednotky. Odpisy dle českých účetních předpisů a dle IFRS jsou porovnány v následujícím grafu č. 1.

Graf 1: Účetní odpisy DHM dle ČÚL a IFRS – zbytková hodnota



Zdroj: zpracováno autorkou, 2021

Z grafu je patrné, že odpisy dle ČÚL jsou opravdu vyšší. Zjištěním sumy rozdílů odpisů v jednotlivých letech by bylo dosaženo rovnosti se zbytkovou hodnotou, která byla určena ve variantě odpisování dle IFRS.



## Komponentní způsob odpisování

Standard IAS 16 také uvádí pojem komponentní odpisy. Dlouhodobý hmotný majetek, kterým jsou pozemky, budovy a zařízení, je rozdělen na části neboli tzv. komponenty. Komponenta představuje významnou cenu vzhledem k celkové hodnotě aktiva, zároveň má odlišnou dobu použitelnosti od zbylé části majetku (zpravidla kratší) a odepisuje se samostatně. Odepsána může být několikrát za dobu životnosti hmotného majetku a následně vyměněna za novou.

Dle § 56a vyhlášky 500/2002 Sb., jsou komponentní odpisy v oblasti ČÚL povoleny, účetní jednotka se může rozhodnout, zda možnost komponentního odpisování využije či nikoliv. Problematika bude řešena opět v případě českých účetních odpisů, kdy účetní jednotka nevyužívá možnost komponentního způsobu odpisování, dále v případě IFRS, kdy možnost naopak využívá. Tyto případy jsou ilustrovány na příkladu č. 2.

*Příklad 2: Účetní jednotka ABC zakoupila 1. 1. 2021 výrobní stroj, který byl následně tentýž den zařazen do užívání. Pořizovací cena stroje byla 336 000 Kč. Doba použitelnosti stroje je stanovena účetní jednotkou na 15 let. Součástí stroje jsou ložiska s pořizovací cenou 36 000 Kč s předpokládanou dobou životnosti 3 roky. Jakékoli ostatní náklady na výměnu jsou zanedbány. Účetní jednotka zvolila lineární metodu odpisů.*

V tabulce č. 9 je znázorněn postup odpisů stroje dle ČÚL v průběhu 7 let při nevyužití možnosti komponentního odpisování účetní jednotkou, účetní jednotka tvoří rezervu. Podtržené roky v záhlaví tabulky zobrazují okamžiky výměny komponenty.

$$\text{Roční odpis stroje} = 336\,000 \text{ Kč} / 15 \text{ let} = 22\,400 \text{ Kč}$$

$$\text{Roční tvorba rezervy na výměnu komponenty} = 36\,000 \text{ Kč} / 3 \text{ roky} = 12\,000 \text{ Kč}$$

Tab. 9: Účetní odpisy DHM dle ČÚL – standardní způsob odepisování (v Kč)

	2021	2022	2023	<u>2024</u>	2025	2026	<u>2027</u>
<b>Odpis stroje</b>	22 400	22 400	22 400	22 400	22 400	22 400	22 400
<b>Tvorba rezervy</b>	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000
<b>Oprava</b>	–	–	–	36 000	–	–	36 000
<b>Čerpání rezervy</b>	–	–	–	36 000	–	–	36 000
<b>Vliv na VH (-)</b>	<b>34 400</b>	<b>34 400</b>	<b>34 400</b>	<b>34 400</b>	<b>34 400</b>	<b>34 400</b>	<b>34 400</b>

Zdroj: zpracováno autorkou, 2021

V případě nevyužití možnosti komponentního odepisování bude stroj odepisován z celkové pořizovací ceny včetně ložisek. Odpisy budou v jednotlivých letech stejné, každý rok bude společnost tvořit rezervu na výměnu ložisek v hodnotě 12 000 Kč a po každém třetím roce ji čerpat v hodnotě 36 000 Kč. V okamžiku čerpání vznikne účetní jednotce jednorázový provozní náklad na výměnu ve výši čerpání rezervy.

Tabulka č. 10 znázorňuje postup odpisů stroje dle IFRS za období 7 let při využití možnosti komponentního odepisování účetní jednotkou. Podtržené roky v záhlaví tabulky zobrazují okamžiky výměny komponenty.

$$\text{Pořizovací cena stroje bez ložisek} = 336\,000\text{ Kč} - 36\,000\text{ Kč} = 300\,000\text{ Kč}$$

$$\text{Roční odpis stroje} = 300\,000\text{ Kč} / 15\text{ let} = 20\,000\text{ Kč}$$

$$\text{Roční odpis ložisek} = 36\,000\text{ Kč} / 3\text{ roky} = 12\,000\text{ Kč}$$

Tab. 10: Účetní odpisy DHM dle IFRS – komponentní způsob odepisování (v Kč)

	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b><u>2024</u></b>	<b>2025</b>	<b>2026</b>	<b><u>2027</u></b>
<b>Odpis stroje</b>	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000
<b>Odpis ložisek</b>	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000
<b>Vliv na VH (-)</b>	<b>32 000</b>	<b>32 000</b>	<b>32 000</b>	<b>32 000</b>	<b>32 000</b>	<b>32 000</b>	<b>32 000</b>

Zdroj: zpracováno autorkou, 2021

Pokud účetní jednotka zvolí komponentní odpisy majetku, bude odepisovat jednotlivě stroj a jednotlivě ložiska. Je proto nutné od pořizovací hodnoty stroje odečíst hodnotu ložisek. V okamžiku, kdy dojde k vyřazení staré komponenty, se cena majetku sníží o hodnotu komponenty a následně s nově zařazenou komponentou se o ni opět zvýší. Pokud firma využije možnost komponentního odepisování majetku, tento majetek vykazuje a účtuje o něm jako o celku.

V situaci nevyužití komponentních odpisů je výsledek hospodaření účetní jednotky zatěžován odpisy a provozními náklady na výměnu komponenty. Oproti tomu při využití komponentního odepisování je výsledek hospodaření zatěžován pouze odpisy. Tato metoda také vede k rovnoměrnějšímu zatížení firmy jejími náklady a věrnějšímu zobrazení hospodaření.

## 6.2 Dlouhodobá nehmotná aktiva

Nehmotným aktivům se v rámci IFRS věnuje IAS 38, který je podrobně definuje a stanovuje základní aspekty pro jeho vykazování a oceňování. V oblasti ČÚL se nehmotným majetkem stejně jako hmotným majetkem zabývá standard č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a případně některé další standardy. IAS 38, který má skoro 30 stran textu, bude rozsáhlejší a podrobnější oproti standardu č. 013, jehož obsah je necelých 6 stran. Tato podkapitola bude věnována vybraným rozdílům týkajících se nehmotných aktiv vykazovaných podle ČÚL a IFRS.

### Doba použitelnosti nehmotného aktiva a jeho amortizace

Rozdíl ve vykazování dlouhodobého nehmotného majetku podle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je například v užití pojmu neurčitá doba použitelnosti nehmotného majetku.

V případě české účetní legislativy účetní jednotky stanovují metodu odpisování majetku a dobu, po kterou bude daný majetek odepisován. Doba odpisování by měla co nejlépe a nejvěrněji zobrazit skutečné opotřebení daného nehmotného majetku. Nemůže nastat situace, kdy účetní jednotka není schopna stanovit dobu použitelnosti aktiva. Na rozdíl od IFRS jsou v ČR nehmotná aktiva vždy odepisována.

Pokud jde o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, nehmotný majetek je rozlišován podle doby použitelnosti. Majetek s určitou dobou použitelnosti je odepisován účetní jednotkou stejně jako v případě české účetní legislativy. Majetek, u kterého doba použitelnosti stanovit nelze, účetní jednotka neodepisuje, ale každý rok pouze testuje a zjišťuje, zda se doba použitelnosti již nedá určit. Mezi tato aktiva patří například obchodní značka nebo goodwill.

V následujícím příkladu č. 3 je znázorněn rozdíl, který může nastat při odpisování nehmotných aktiv podle ČÚL a IFRS v důsledku neurčité doby použitelnosti dlouhodobého nehmotného majetku.

*Příklad 3: Účetní jednotka ABC získala dne 31. května 2021 práva na využívání nového technologického postupu na dobu neurčitou v hodnotě 288 000 Kč. Doba odpisování byla stanovena společností na 36 měsíců. Odpisovat začne následující měsíc po nabytí práv, metoda odpisování je lineární.*

*Měsíční odpis = 288 000 Kč / 36 měsíců = 8 000 Kč*

Následující tabulka č. 11 zobrazuje odpisy v jednotlivých letech.

Tab. 11: Účetní odpisy DNM dle ČÚL (v Kč)

<b>Rok</b>	<b>Počet měsíců</b>	<b>Odpis</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Zůstatková cena</b>
<b>2021</b>	7	56 000	56 000	232 000
<b>2022</b>	12	96 000	152 000	136 000
<b>2023</b>	12	96 000	248 000	40 000
<b>2024</b>	5	40 000	288 000	0
<b>Celkem</b>	<b>36</b>	<b>288 000</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Zdroj: zpracováno autorkou, 2021

V tabulce je znázorněn standardní způsob odepisování dlouhodobého majetku dle ČÚL, kdy je jeho doba použitelnosti stanovena účetní jednotkou i přesto, že DNM není časově omezen. Pokud by účetní jednotka vykazovala majetek dle IFRS a nebyla schopna stanovit dobu použitelnosti aktiva, nebude aktivum amortizovat. Je však povinna každý rok aktivum testovat na snížení hodnoty a ověřovat, zda nelze doba použitelnosti určit. Pokud dojde ke změně situace a účetní jednotka již bude schopna určit zbývající dobu použitelnosti, začne aktivum odepisovat a uváží možné snížení hodnoty aktiva.

Předchozí příklad č. 3 byl zpracován do tabulky č. 12 za předpokladu, že účetní jednotka následující rok od nabytí práv není schopna určit její dobu použitelnosti z důvodu bezkonkurenční technologie na trhu. Po roce užívání se objeví technologie nová, účetní jednotka již bude schopna určit dobu použitelnosti a začne DNM amortizovat (od 1. června 2022). Na základě testování hodnoty aktiva bylo zjištěno, že nedošlo ke snížení jeho hodnoty. Doba a metoda odepisování zůstávají stejné.

Tab. 12: Účetní odpisy DNM dle IFRS – doba použitelnosti (v Kč)

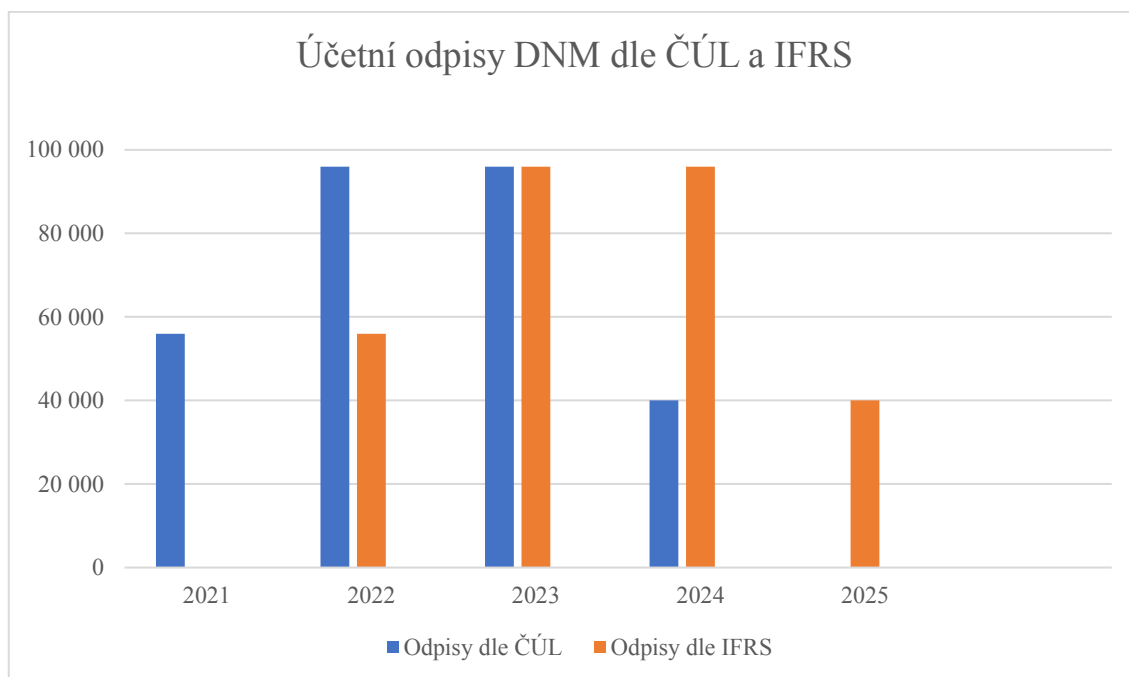
<b>Rok</b>	<b>Počet měsíců</b>	<b>Odpis</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Zůstatková cena</b>
<b>2021</b>	0	0	0	288 000
<b>2022</b>	7	56 000	56 000	232 000
<b>2023</b>	12	96 000	152 000	136 000
<b>2024</b>	12	96 000	248 000	40 000
<b>2025</b>	5	40 000	288 000	0
<b>Celkem</b>	<b>36</b>	<b>288 000</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Zdroj: zpracováno autorkou, 2021

Pokud účetní jednotka není schopna určit dobu použitelnosti majetku, nebude ho amortizovat. Odpisy za toto období budou nulové, jako je tomu v předchozí tabulce v roce 2021. V okamžiku změny situace na trhu, kdy lze dobu použitelnosti stanovit, účetní jednotka majetek testuje na snížení hodnoty a začne ho odepisovat.

V grafu č. 2 jsou zobrazeny odlišné odpisy v jednotlivých letech.

Graf 2: Účetní odpisy DNM dle ČÚL a IFRS – doba použitelnosti



Zdroj: zpracováno autorkou, 2021

Odpisy v prvním roce dle IFRS jsou nulové, jelikož majetek není odepisován. Naopak v roce 2025 jsou odpisy nulové v případě ČÚL, jelikož byl majetek zcela odepsán již v roce předchozím. Odpisy účetní jednotka zahrnuje do nákladů. Je zřejmé, že v případě ČÚL budou v jednotlivých letech náklady odlišné ve srovnání s IFRS, tím pádem bude společnost vykazovat i jiný výsledek hospodaření.

### **Zbytková hodnota nehmotného aktiva**

Jak již bylo zmíněno v podkapitole 6.1, dle IFRS účetní jednotka stanovuje zbytkovou hodnotu aktiva, pokud předpokládá například odkup aktiva jinou společností. Česká účetní legislativa podle § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb., možnost užití zbytkové hodnoty aktiva pouze nabízí. Následující výpočet dle IFRS v tabulce č. 13 vychází opět z příkladu č. 3 s tím rozdílem, že existuje smlouva o prodeji dlouhodobého nehmotného majetku po skočení jeho životnosti. Účetní jednotka zvolila zbytkovou hodnotu jako 20 %

z nabývací hodnoty aktiva. Tato hodnota se pak odečte od pořizovací ceny. Doba a metoda odepisování zůstávají stejné.

$$\text{Zbytková hodnota} = 20 \% \text{ z } 288\,000 \text{ Kč} = 57\,600 \text{ Kč}$$

$$\text{Odepisovatelná hodnota} = 288\,000 \text{ Kč} - 57\,600 \text{ Kč} = 230\,400 \text{ Kč}$$

$$\text{Měsíční odpis} = 230\,400 \text{ Kč} / 36 \text{ měsíců} = 6\,400 \text{ Kč}$$

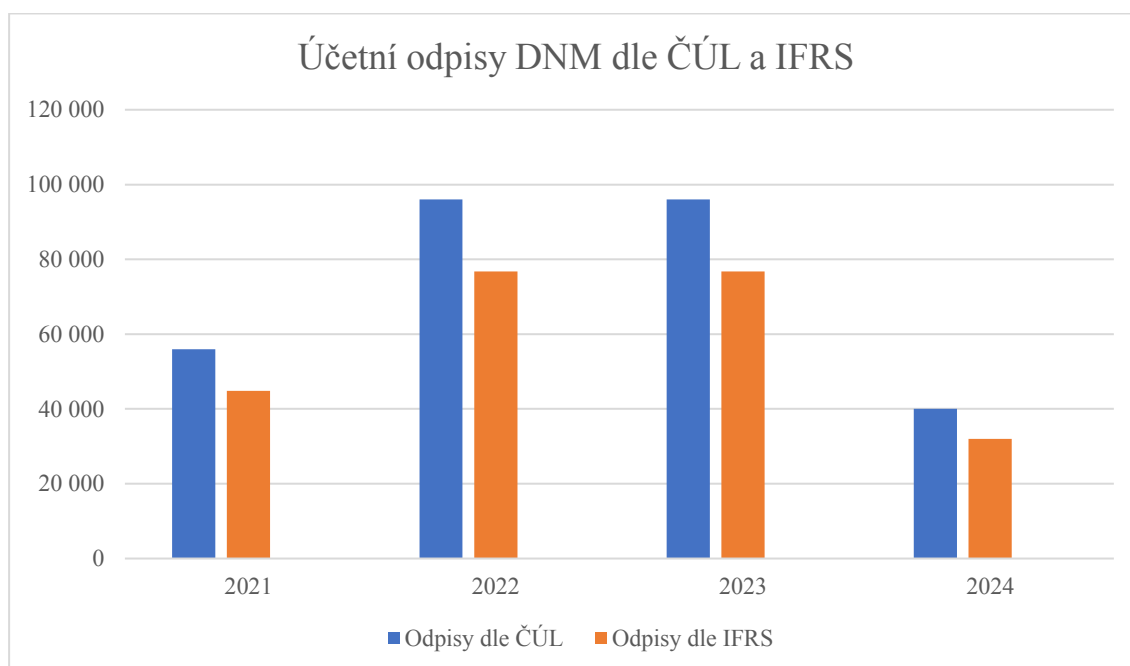
Tab. 13: Účetní odpisy DNM dle IFRS – zbytková hodnota (v Kč)

Rok	Počet měsíců	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2021	7	44 800	448 000	243 200
2022	12	76 800	121 600	166 400
2023	12	76 800	198 400	89 600
2024	5	32 000	230 400	57 600
<b>Celkem</b>	<b>36</b>	<b>23 400</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Zdroj: zpracováno autorkou, 2021

Stejně jako u DHM bylo zjištěno, že zůstatková hodnota se liší právě o jeho zbytkovou hodnotu. Odpisy dle ČÚL (viz tabulka č. 11) jsou v jednotlivých letech vyšší v porovnání s IFRS a tím pádem budou mít odlišný vliv na výsledek hospodaření. Odpisy dle ČÚL a IFRS s neuzitím či užitím zbytkové hodnoty jsou porovnány v následujícím grafu č. 3.

Graf 3: Účetní odpisy DNM dle ČÚL a IFRS – zbytková hodnota



Zdroj: zpracováno autorkou, 2021

Opět je na první pohled zřejmé, že odpisy dle ČÚL jsou vyšší. Stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku by při zjištění sumy rozdílů odpisů v jednotlivých letech bylo dosaženo rovnosti se zbytkovou hodnotou, která byla určena ve variantě odpisování dle IFRS.

### Výzkum a vývoj

IAS 38 dále odděluje dvě fáze interně tvořeného nehmotného aktiva, a to:

- fáze výzkumu
- fáze vývoje

Důležité je, v jaké fázi se dané aktivum nachází. V první fázi není výsledek uznán jako aktivum a náklady s výzkumem spojené plynou do nákladů, které ovlivní výsledek hospodaření. V druhé fázi již musí existovat jistota, že tvořený výsledek bude možno dokončit a účetní jednotka z něj bude mít prospěch. Potom je aktivum vykázáno v rozvaze i s náklady, které byly v rámci tvorby aktiva vynaloženy.

Do prosince roku 2017 české účetní předpisy tyto dvě fáze neoddělovaly, náklady na výzkum a vývoj bylo možno aktivovat jako dlouhodobý majetek. Podle vyhlášky č. 441/2017 Sb., která mění vyhlášku č. 500/2002 Sb., se nyní výzkum a vývoj v rámci ČÚL rozlišuje a vykazuje stejně jako v případě IFRS.

*Příklad 4: Účetní jednotka ABC měla v minulém roce následující náklady na výzkum a vývoj:*

- výzkum: 960 000 Kč
- vývoj: 420 000 Kč

V následující tabulce č. 14 je znázorněna možnost vykazování výzkumu a vývoje v souladu s českými účetními předpisy před novelizací v roce 2017 a také v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Tab. 14: Výzkum a vývoj dle ČÚL a IFRS do prosince 2017 (v Kč)

	ČÚL	IFRS
<b>DNM</b>	1 380 000	420 000
<b>Náklady</b>	X	960 000

Zdroj: zpracováno autorkou, 2021

Tato rozdílnost ve vykazování nákladů na výzkum a vývoj měla odlišný dopad na výsledek hospodaření společnosti. V případě IFRS se jako nehmotný majetek aktivovala pouze hodnota 420 000 Kč a hodnota 960 000 Kč se vykazovala jako náklad, tím pádem snížila hodnotu výsledku hospodaření v daném roce. Oproti tomu ČÚL povolovala zahrnout celkovou sumu nákladů na výzkum a vývoj do nehmotných aktiv, tyto náklady tedy nesnižovaly výsledek hospodaření společnosti oproti IFRS.

Ještě jednou by mělo být zdůrazněno, že nyní je vykazování výzkumu a vývoje podle českých účetních předpisů shodné s vykazováním dle IFRS. Tato část týkající se výzkumu a vývoje je uvedena jen pro zajímavost. Je zde poukázáno na stále probíhající změny v účetnictví jako celku. Tento případ je také dobrou ukázkou snahy o sblížení účetních systémů, které byla věnována druhá kapitola. Podobným příkladem konvergence jsou zřizovací výdaje, které podle ČÚL do 1. 1. 2016 účetní jednotka mohla evidovat při překročení 60 000 Kč jako DNM a následně ho po dobu 60 měsíců rovnoměrně odepisovat. Po novelizaci zákona o účetnictví již možnost účtování zřizovacích výdajů mezi DNM není, účetní jednotka tyto výdaje zahrnuje rovnou do daňově uznatelných nákladů v jakékoli výši stejně jako v případě IFRS.

### **6.3 Shrnutí vybraných rozdílů**

Jak již bylo zmíněno v úvodu analytické části, pravidla pro účtování a vykazování mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví jsou rozdílné v mnoha oblastech. Výrazné odlišnosti, se kterými se může účetní jednotka setkat, jsou ve vymezení dlouhodobého majetku.

K lepší orientaci a přehlednosti byly vybrané rozdíly, které byly podrobněji rozebrány v analytické části této práce, shrnuty do tabulky č. 15.



Tab. 15: Shrnutí vybraných rozdílů v rámci ČÚL a IFRS

<b>Položka</b>	<b>IFRS</b>	<b>ČÚL</b>
<b>Zbytková hodnota</b>	Odepisovatelná částka je snížena o zbytkovou hodnotu aktiva.	Snížení odepisovatelné částky o zbytkovou hodnotu aktiva je povoleno.
<b>Komponentní způsob odepisování</b>	Ta část DHM, která představuje významnou cenu vzhledem k celkové hodnotě aktiva a zároveň má odlišnou dobu použitelnosti od zbylé části majetku, se odepisuje samostatně.	Komponentní způsob odepisování je povolen.
<b>Neurčitá doba použitelnosti</b>	U DNM s neurčitou dobou použitelnosti nelze stanovit dobu, po kterou by aktivum mělo přinášet budoucí ekonomický užitek.	Nezná tento pojem.
<b>Náklady na výzkum</b>	Náklady na výzkum zahrnovány do nákladů.	Náklady na výzkum zahrnovány do nákladů. <i>Do prosince 2017 bylo možno náklady spojené s výzkumem aktivovat jako DNM.</i>
<b>Zřizovací výdaje</b>	Zřizovací výdaje jsou zahrnuty do daňově uznatelných nákladů v jakékoli výši.	Zřizovací výdaje jsou zahrnuty do daňově uznatelných nákladů v jakékoli výši. <i>Do 1. 1. 2016 bylo možno zřizovací výdaje evidovat při překročení 60 000 Kč jako DNM a následně ho po dobu 60 měsíců rovnoměrně odepisovat.</i>

Zdroj: zpracováno autorkou, 2021

## Závěr

Bakalářská práce na téma *Formování a význam pravidel pro účetnictví a vykazování* se zabývala odlišným pojetím některých pravidel účetnictví dle dvou světově významných účetních systémů, kterými jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a americký účetní systém US GAAP, a samozřejmě dle českých účetních předpisů, které jsou stěžejní pro české podniky.

Hlavním cílem práce bylo analyzovat rozdíly těchto účetních systémů na vybraných oblastech. Jeden z hlavních rozdílů mezi ČÚL a IFRS/US GAAP je, že české účetnictví upravuje zákon, zatímco systémy IFRS/US GAAP nikoli. Nicméně jejich aplikaci může zákon požadovat. Stanovení účtových osnov, postupů nebo majetkových skupin není pro IFRS/US GAAP typické jako pro české účetní předpisy. Pro finanční výkazy jsou stanoveny minimální požadavky, nejsou ale přesně dané jejich formáty, jako tomu je v české účetní legislativě.

Co se týká rozdílů mezi IFRS a US GAAP, je třeba zmínit, že finanční výkazy sestavené dle amerického účetního systému US GAAP vedou díky většímu rozsahu pravidel ke zvyšování srovnatelnosti účetních závěrek a snižování potřeby služeb poradců. Účetní jednotky sestavující výkazy dle tohoto systému mají k dispozici rozsáhlejší informace, než je tomu v případě IFRS.

Analytická část se věnovala konkrétním rozdílům mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a to v oblasti dlouhodobého majetku, kde se tyto systémy mohou rozcházet. Bylo zjištěno, že rozdílné pojetí hmotného a nehmotného majetku může mít výrazný dopad na výsledek hospodaření účetní jednotky a tím pádem i na údaje obsažené ve finančních výkazech, konkrétně v rozvaze či výkazu zisku a ztráty. IFRS užívají pojmy určitá a neurčitá doba použitelnosti nehmotného majetku, kdy se majetek s neurčitou dobou použitelností neodepisuje. Na druhou stranu česká účetní legislativa v oblasti dlouhodobého majetku nabízí některé možnosti, které jsou řešením i pro IFRS. Příkladem je zbytková hodnota majetku, kterou si česká účetní jednotka může stanovit, nebo komponentní odpisy, které může uplatnit. V případě přistoupení k těmto možnostem pak může dojít ke shodě s IFRS a rozdíl ve výsledku hospodaření tak nenastane. Volba je tedy mnohdy v kompetenci samotné účetní jednotky.

Základní aspekty jednotlivých systémů byly charakterizovány v teoretické části. Komparace vybraných rozdílů mezi podmínkami české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v oblasti dlouhodobého majetku byla realizována na praktických příkladech a odlišné dopady těchto rozdílů na jednotlivé výsledky hospodaření byly vyhodnoceny v části druhé, cíl bakalářské práce byl tedy naplněn.

České účetní jednotky se řídí podle Českých účetních standardů. Pokud emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry na mezinárodních trzích, mají povinnost sestavovat účetní závěrku i v souladu s IFRS. Cílem je srovnání hospodaření firmy na mezinárodním úrovni. Množství uživatelů účetní závěrky se tak zvyšuje a rozšiřují se možnosti účetní jednotky. Je tedy důležité, aby problematice účetních systémů byla věnována náležitá pozornost.

## Seznam použitých zdrojů

- Altaxo SE (n.d.). *Altaxo. Komplexní služby pro podnikatele*. Dostupné 1. 2. 2021 z <https://www.altaxo.cz/vedeni-ucetnictvi-poradna/mezinarodni-standardy-ucetniho-vykaznictvi-ifs>
- Andršová, E. (2007). *Harmonizace účetního výkaznictví v EU* (Bakalářská práce). Masarykova univerzita, Fakulta ekonomicko-správní, Česká republika.
- CzechTrade (2019). *BusinessInfo. Oficiální portál pro podnikání a export*. Dostupné 27. 9. 2020 z <https://www.businessinfo.cz/navody/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele/>
- Deloitte (n.d.). *Deloitte*. Dostupné 9. 10. 2020 z <https://www.iasplus.com/en/standards>
- Deloitte (2018a). *Deloitte*. Dostupné 11. 10. 2020 z [https://www.dreport.cz/wp-content/uploads/dreport\\_cz\\_1806.pdf](https://www.dreport.cz/wp-content/uploads/dreport_cz_1806.pdf)
- Deloitte (2018b). *Deloitte*. Dostupné 11. 10. 2020 z [https://www.dreport.cz/wp-content/uploads/dreport\\_cz\\_07\\_2018.pdf](https://www.dreport.cz/wp-content/uploads/dreport_cz_07_2018.pdf)
- Dvořáková, D. (2017). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. (5. vyd.). Brno, Česko: BizBooks.
- EK Partners, s. r. o. (2020). *EKP. Daňoví a účetní poradci*. Dostupné 1. 2. 2021 z <https://www.ekp.cz/novinky-blog/vite-z-jakych-casti-se-sklada-ucetni-zaverka/>
- Exeed College (2019). *Exeed College. All Rights Reserved*. Dostupné 4. 9. 2020 z: <https://exeedcollege.com/blog/difference-between-gaap-and-ifs/>
- Hinke, J. (2013). *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha, Česko: Alfa.
- Investopedia (2019). *Investopedia*. Dostupné 1. 2. 2021 z <https://www.investopedia.com/ask/answers/011315/what-difference-between-gaap-and-ifs.asp>
- Jílek, J. (2018). *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha, Česko: Grada.
- Kovanicová, D. (2004). *Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům*. (1. vyd.). Praha, Česko: Polygon.
- Ministerstvo financí ČR (2018). *Ministerstvo financí ČR*. Dostupné 27. 9. 2020 z <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>
- Nakladatelství Sagit, a. s. (n.d.). *Sagit. Právní a ekonomické nakladatelství*. Dostupné 19. 10. 2020 z <https://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=CASHFLOW>. HTM
- Orange Academy (2019a). *Orange Academy. Vaše škola jazyků a účetnictví*. Dostupné 1. 2. 2021 z <https://orangeacademy.cz/clanky/co-je-ucetnictvi-zakladni-pojmy/>
- Orange Academy (2019b). *Orange Academy. Vaše škola jazyků a účetnictví*. Dostupné 24. 9. 2020 z <https://orangeacademy.cz/clanky/zakon-o-ucetnictvi/>
- Saxunová, D. (2014). *Financial statements under the US GAAP and IFRS: theory, concepts, problems of financial accounting*. Praha, Česko: Wolters Kluwer.

Strouhal, J. (2011). *Účetní závěrka*. (2. vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer.

Štohl, P., & Klička, V. (2017). *Maturitní okruhy z účetnictví 2017*. Znojmo, Česko: Štohl.

Unium (n.d). *Unium. Vše pro studium*. Dostupné 19. 10. 2020 z <http://www.unium.cz/materialy/0/0/pravni-normy-m20810-p1.html>

Verlag Dashöfer (n.d.). *Verlag Dashöfer. Účtovníctvo a dane*. Dostupné 19. 10. 2020 z <https://www.uad.sk/33/prehled-o-zmenach-vlastniho-kapitalu-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfwADcz6ZA3xypVpwuQqTNDzke9FKH3RP3Czw/>

## Seznam tabulek

Tab. 1: České účetní standardy pro podnikatele .....	13
Tab. 2: Struktura rozvahy ve zkráceném rozsahu – rozšířená verze .....	16
Tab. 3: Postup sestavení cash flow nepřímou metodou .....	18
Tab. 4: Struktura Koncepčního rámce zveřejněného 29. března 2018.....	25
Tab. 5: Definice aktiva a závazku podle Koncepčního rámce z roku 2010 .....	28
Tab. 6: Základní rozdíly mezi IFRS a US GAAP .....	37
Tab. 7: Účetní odpisy DHM dle ČÚL (v Kč).....	39
Tab. 8: Účetní odpisy DHM dle IFRS – zbytková hodnota (v Kč).....	40
Tab. 9: Účetní odpisy DHM dle ČÚL – standardní způsob odepisování (v Kč) .....	41
Tab. 10: Účetní odpisy DHM dle IFRS – komponentní způsob odepisování (v Kč) .....	42
Tab. 11: Účetní odpisy DNM dle ČÚL (v Kč).....	44
Tab. 12: Účetní odpisy DNM dle IFRS – doba použitelnosti (v Kč).....	44
Tab. 13: Účetní odpisy DNM dle IFRS – zbytková hodnota (v Kč).....	46
Tab. 14: Výzkum a vývoj dle ČÚL a IFRS do prosince 2017 (v Kč).....	47
Tab. 15: Shrnutí vybraných rozdílů v rámci ČÚL a IFRS .....	49

## **Seznam obrázků**

Obr. 1: Struktura řízení tvorby IFRS .....	22
Obr. 2: Struktura řízení tvorby US GAAP.....	34

## Seznam grafů

Graf 1: Účetní odpisy DHM dle ČÚL a IFRS – zbytková hodnota .....	40
Graf 2: Účetní odpisy DNM dle ČÚL a IFRS – doba použitelnosti .....	45
Graf 3: Účetní odpisy DNM dle ČÚL a IFRS – zbytková hodnota .....	46



## Seznam použitých zkratk

AICPA	Americký institut certifikovaných veřejných účetních (American Intitute Of Certified Public Accountants)
APB	Výbor pro účetní zásady (Accounting Principles Board)
ARB	Účetní výzkumný bulletin (Accounting Research Bulletin)
ČÚL	Česká účetní legislativa
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EC	Evropská komise (European Commission)
FAF	Nadace finančního účetnictví (Financial Accounting Foundation)
FASB	Rada pro finanční účetní standardy (Financial Accounting Standards Board)
FASAC	Poradní rada finančních účetních standardů (Financial Accounting Standards Advisory Council)
FIFO	Metoda odhadu zásob first in, first out
GASAC	Poradní rada vládních účetních standardů (Governmental Accounting Standards Advisory Council)
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)

IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)
IASCF	Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Committee Foundation)
IFRIC	Výbor pro interpretace IFRS (International Financial Reporting Interpretation Committee)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
IOSCO	Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (International Organization of Securities Commissions)
JFSA	Japonská agentura pro finanční služby (Financial Services Agency of Japan)
LIFO	Metoda odhadu zásob last in, first out
MF	Ministerstvo financí
SEC	Americká komise pro cenné papíry a burzy (U. S. Securities and Exchange Commission)
US GAAP	Americké všeobecně uznávané účetní zásady (United States Generally Accepted Accounting Principles)
VH	Výsledek hospodaření
ZoÚ	Zákon o účetnictví

## **Seznam příloh**

**Příloha A:** Přehled vydaných mezinárodních účetních standardů k datu vypracování této BP

**Příloha B:** Přehled vydaných mezinárodních standardů účetního výkaznictví k datu vypracování této BP

**Příloha A: Přehled vydaných mezinárodních účetních standardů k datu vypracování této BP**

<b>Označení standardu</b>	<b>Název standardu v českém jazyce</b>	<b>Název standardu v anglickém jazyce</b>	<b>Rok vydání standardu</b>
<b>IAS 1</b>	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	Presentation of Financial Statements	2007 *
<b>IAS 2</b>	Zásoby	Inventories	2005 *
<b>IAS 7</b>	Výkaz peněžních toků	Statement of Cash Flows	1992
<b>IAS 8</b>	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	2003
<b>IAS 10</b>	Události po rozvahovém dni	Events After the Reporting Period	2003
<b>IAS 12</b>	Daně ze zisku	Income Taxes	1996 *
<b>IAS 16</b>	Pozemky, budovy a zařízení	Property, Plant and Equipment	2003 *
<b>IAS 19</b>	Zaměstnanecké požitky	Employee Benefits	2011 *
<b>IAS 20</b>	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	1983
<b>IAS 21</b>	Dopady změn měnových kurzů	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	2003 *
<b>IAS 23</b>	Výpůjční náklady	Borrowing Costs	2007 *
<b>IAS 24</b>	Zveřejnění spřízněných stran	Related Party Disclosures	2009 *
<b>IAS 26</b>	Penzijní plány	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	1987
<b>IAS 27</b>	Individuální účetní závěrka	Separate Financial Statements	2011
<b>IAS 28</b>	Investice do přidružených a společných podniků	Investments in Associates and Joint Ventures	2011
<b>IAS 29</b>	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	1989
<b>IAS 32</b>	Finanční nástroje: vykazování	Financial Instruments: Presentation	2003 *
<b>IAS 33</b>	Zisk na akcii	Earnings Per Share	2003 *

<b>IAS 34</b>	Mezitímní účetní výkaznictví	Interim Financial Reporting	1998
<b>IAS 36</b>	Snížení hodnoty aktiv	Impairment of Assets	2004 *
<b>IAS 37</b>	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	1998
<b>IAS 38</b>	Nehmotná aktiva	Intangible Assets	2004 *
<b>IAS 40</b>	Investice do nemovitostí	Investment Property	2003 *
<b>IAS 41</b>	Zemědělství	Agriculture	2001

Zdroj: Deloitte (n.d.), zpracováno autorkou

Pozn.: Pokud bylo vydáno prohlášení znovu se stejným nebo jiným názvem, je datum uvedené ve výše uvedených tabulkách datem, kdy bylo znovu vydáno revidované prohlášení (v tabulkách jsou označeny hvězdičkou (\*)).

**Příloha B: Přehled vydaných mezinárodních standardů účetního výkaznictví k datu vypracování této BP**

<b>Označení standardu</b>	<b>Název standardu v českém jazyce</b>	<b>Název standardu v anglickém jazyce</b>	<b>Rok vydání standardu</b>
<b>IFRS 1</b>	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	2008 *
<b>IFRS 2</b>	Úhrady vázané na akcie	Share-based Payment	2004
<b>IFRS 3</b>	Podnikové kombinace	Business Combinations	2008 *
<b>IFRS 4</b>	Pojistné smlouvy	Insurance Contracts	2004
<b>IFRS 5</b>	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	2004
<b>IFRS 6</b>	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	2004
<b>IFRS 7</b>	Finanční nástroje: zveřejňování	Financial Instruments: Disclosures	2005
<b>IFRS 8</b>	Provozní segmenty	Operating Segments	2006
<b>IFRS 9</b>	Finanční nástroje	Financial Instruments	2014 *
<b>IFRS 10</b>	Konsolidovaná účetní závěrka	Consolidated Financial Statements	2011
<b>IFRS 11</b>	Společná uspořádání	Joint Arrangements	2011
<b>IFRS 12</b>	Zveřejnění účastí v jiných účetních jednotkách	Disclosure of Interests in Other Entities	2011
<b>IFRS 13</b>	Oceňování ve fair value	Fair Value Measurement	2011
<b>IFRS 14</b>	Časové rozlišení při cenové regulaci	Regulatory Deferral Accounts	2014
<b>IFRS 15</b>	Výnosy ze smluv se zákazníky	Revenue from Contracts with Customers	2014
<b>IFRS 16</b>	Leasingy	Leases	2016
<b>IFRS 17</b>	Pojistné smlouvy	Insurance Contracts	2017

Zdroj: Deloitte (n.d.), zpracováno autorkou

## **Abstrakt**

Vopalecká, A. (2021). *Formování a význam pravidel pro účetnictví a vykazování* (Bakalářská práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická, Česko.

**Klíčová slova:** účetnictví, České účetní standardy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP), účetní závěrka, harmonizace účetnictví, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Bakalářská práce se zabývá Českými účetními standardy, které upravuje česká účetní legislativa, a vymezuje dva světově významné účetní systémy. Jedním z nich jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a druhým jsou Americké všeobecně uznávané účetní zásady. Cílem práce je analyzovat rozdíly těchto systémů na vybraných oblastech. Teoretická část se věnuje základním teoretickým východiskům jednotlivých systémů, uvádí některé jejich odlišnosti a charakterizuje problematiku harmonizace účetnictví. Analytická část práce porovnává vybrané rozdíly ve vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle české účetní legislativy v porovnání s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

## **Abstract**

Vopalecká, A. (2021). *Formation and meaning of rules for accounting and reporting* (Bachelor Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics, Czech Republic.

**Key words:** accounting, Czech Accounting Standards, International Financial Reporting Standards (IFRS), United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), financial report, accounting harmonization, tangible and intangible assets

The bachelor thesis focuses on Czech Accounting Standards regulated by Czech accounting legislation and defines two globally influential accounting systems. The first is International Financial Reporting Standards and the second is United States Generally Accepted Accounting Principles. The aim of this bachelor thesis is to analyse the differences between these systems in selected areas. The theoretical part focuses on the basic characteristics of the individual systems, mentions some of their dissimilarities and characterizes accounting harmonization. The practical part compares the main differences between Czech accounting legislation and International Financial Reporting Standards in the area of reporting tangible and intangible assets.