

Analýza rozdílů mezi českými účetními předpisy a IFRS

Zuzana Kovářiková

Bakalářská práce
2013



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Zuzana KOVÁŘÍKOVÁ**
Osobní číslo: **M10020**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza rozdílů mezi českými účetními předpisy a IFRS**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši zaměřenou na problematiku účtování a vykazování podle českých účetních předpisů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

II. Praktická část

- Analyzujte a popište rozdíly v účetních závěrkách vybraných firem sestavených podle české účetní legislativy a IFRS.
- Na základě analýzy zhodnoťte zjištěné poznatky a vyvodte doporučení.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

KOVANICOVÁ, Dana. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Vyd. I. Praha: BOVA POLYGON, 2004. 284 s. ISBN 8072730959.

KRAFTOVÁ, Ivana a David SUCHÁNEK. Finanční účetnictví s akcentem na IFRS. Vyd. 1. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2010. 145 s. ISBN 978-80-7395-301-0.

MLÁDEK, Robert. Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Karel Šteker, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **22. února 2013**
Termín odevzdání bakalářské práce: **17. května 2013**

Ve Zlíně dne 22. února 2013


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odporů-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou práci zpracovala samostatně a použité informační zdroje jsem citovala;
- odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 15.5.2013

Barbora Štábl

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo učit či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení,
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s učitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihledne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tématem této bakalářské práce je Analýza rozdílů mezi českými účetními předpisy a IFRS. Cílem práce je analyzovat rozdíly mezi českými účetními předpisy a IFRS a zhodnotit účetní výkazy vybraných společností. Práce je rozdělena do dvou částí. Teoretická část popisuje snahu o mezinárodní harmonizaci účetnictví, zabývá se mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) a českou účetní legislativou a jejich požadavky na účetní závěrku. Praktická část obsahuje analýzu účetních výkazů 5 vybraných společností z energetického průmyslu a vyhodnocení závěrů této analýzy. V závěru práce jsou navrženy doporučení pro dané společnosti.

Klíčová slova:

IFRS, česká účetní legislativa, rozdíly, účetní závěrka, výkaznictví

ABSTRACT

Topic of this bachelor thesis is Analysis of differences between czech accounting legislation and IFRS. The goal of this work is to analyse differences between czech accounting legislation and IFRS and to evaluate financial statements of selected companies. This work is divided into two parts. The theoretical part describes effort to international harmonization of accounting, engages in international financial reporting standards (IFRS) and czech accounting legislation and their requirements on financial statements. The practical part contains analysis of financial statements of five selected companies in energy industry and evaluation of conclusion of this analysis. At the end of this work are recommendations suggested for these companies.

Keywords:

IFRS, czech accounting legislation, differences, financial statements, reporting

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Karlu Štekero-
vi, Ph.D. za výbornou spolupráci, odborné vedení a cenné rady, které mi při zpracování
práce poskytl.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG
jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	12
1.1 CELOSVĚTOVÁ HARMONIZACE	12
1.1.1 US GAAP.....	12
1.1.2 Snaha o konvergenci	13
1.2 HARMONIZACE V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE	13
1.3 HARMONIZACE V ČESKÉ REPUBLICE	14
2 MEZINÁRODNÍ STANDANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ IAS/IFRS	16
2.1 KONCEPČNÍ RÁMEC	17
2.1.1 Cíl obecného účetního výkaznictví	17
2.1.2 Kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací.....	17
2.1.3 Podkladový předpoklad.....	17
2.1.4 Části účetní závěrky	18
2.1.5 Zaúčtování položek v účetní závěrce	19
2.1.6 Oceňování položek účetní závěrky	19
2.1.7 Koncept kapitálu a jeho udržení.....	20
2.2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE IFRS.....	20
2.2.1 Výkaz o finanční pozici	21
2.2.2 Výkaz o úplném výsledku za období	21
2.2.3 Výkaz změn vlastního kapitálu	21
2.2.4 Výkaz o peněžních tocích	22
2.2.5 Komentář.....	22
3 ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA	24
3.1 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	24
3.1.1 Rozvaha.....	25
3.1.2 Výkaz zisku a ztráty	25
3.1.3 Přehled o peněžních tocích.....	25
3.1.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	26
3.1.5 Příloha	26
4 SROVNÁNÍ VYBRANÝCH POLOŽEK PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS	27
4.1 DLOUHODOBÁ NEHMOTNÁ AKTIVA	27
4.2 POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ	27
4.3 ZÁSoby.....	28
4.4 REZERVY.....	29
4.5 ODLOŽENÁ DAŇ	31
4.6 VÝNOSY	32
4.7 NÁKLADY.....	33
II PRAKTICKÁ ČÁST	34
5 ANALÝZA ÚČETNÍCH ZÁVĚREK VYBRANÝCH SPOLEČNOSTÍ	35

5.1	CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH SPOLEČNOSTÍ.....	35
5.1.1	Společnost Dalkia Industry CZ, a.s.	35
5.1.2	Společnost Pražská plynárenská, a.s.	35
5.1.3	Společnost PREDistribuce, a.s.	36
5.1.4	Společnost SMP Net, s.r.o.	36
5.1.5	Společnost VČP Net, s.r.o.	37
6	ANALÝZA ROZVAHOVÝCH POLOŽEK.....	38
6.1	DLOUHODOBÁ NEHMOTNÁ AKTIVA	39
6.1.1	Výzkum a vývoj	39
6.1.2	Goodwill.....	40
6.2	DLOUHODOBÁ HMOTNÁ AKTIVA	41
6.2.1	Investice do nemovitostí	42
6.2.2	Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji	43
6.2.3	Finanční leasing	44
6.3	DLOUHODOBÉ POHLEDÁVKY	45
6.4	ZÁSOBY.....	47
6.5	ZÁVAZKY	48
6.5.1	Rezervy	48
6.5.2	Odložená daň.....	49
7	ANALÝZA POLOŽEK VÝKAZU ZISKU A ZTRÁT	53
7.1	VÝNOSY	55
7.2	NÁKLADY.....	55
7.2.1	Odpisy	55
7.2.2	Nákladové úroky	56
7.2.3	Kurzové rozdíly.....	56
7.2.4	Náklady na zaměstnanecké požitky	58
8	ANALÝZA OSTATNÍCH VÝKAZŮ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	61
8.1	VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ	61
8.2	VÝKAZ ZMĚN VLASTNÍHO KAPITÁLU	61
8.3	PŘÍLOHA.....	63
9	DOPAD ROZDÍLŮ MEZI ČESKOU LEGISLATIVOU A IFRS NA FINANČNÍ ANALÝZU	65
10	ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOSTI.....	67
	ZÁVĚR	71
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	73
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	78
	SEZNAM OBRÁZKŮ	79
	SEZNAM TABULEK.....	81
	SEZNAM PŘÍLOH.....	82

ÚVOD

Společnosti kotované na burze musí v souladu se zákonem o účetnictví od roku 2005 povinně sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS (mezinárodních standardů účetního výkaznictví). Zároveň však musí sestavovat účetní výkazy i podle české účetní legislativy, protože naopak zákon o daních z příjmů vychází při výpočtu základu daně z českého výsledku hospodaření a nikoliv z výsledku hospodaření zjištěného na základě účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS. Je tedy nutné účtovat i podle českého účetnictví nebo použít kvalitní převodový můstek k převodu konečných zůstatků analytických účtů. Účetní výkazy se pak liší nejen ve vykazovaných částkách, ale i v samotných položkách a jejich členění.

Cílem této práce je analyzovat některé rozdíly mezi českými účetními předpisy a IFRS a zhodnotit účetní výkazy vybraných společností.

Teoretická část popisuje úsilí o mezinárodní harmonizaci účetnictví v rámci Evropy i celého světa. Jsou v ní představeny mezinárodní standardy účetního výkaznictví, jejich úvodní část - Koncepční rámec, povinné aspekty účetní závěrky a její části podle těchto standardů. Obdobným způsobem je představena česká účetní legislativa, části účetní závěrky a požadavky na ně. V závěru této části jsou popsány vybrané položky podle české účetní legislativy a podle standardů IFRS.

Praktická část je zaměřena na srovnání účetních závěrek, sestavených podle české účetní legislativy a podle IFRS. Jsou zde analyzovány účetní závěrky 5 společností z energetického průmyslu a v nich zobrazeny některé rozdíly mezi českou účetní legislativou a IFRS. Analýza je rozčleněna na jednotlivé výkazy, v rámci kterých jsou dále sledovány podrobněji vybrané položky dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv, zásob, pohledávek, závazků, výnosů a nákladů. Je zde také nastíněn dopad těchto rozdílů na finanční analýzu. V závěru praktické části lze nalézt zhodnocení a doporučení pro dané společnosti.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Jedním z významných trendů současnosti je integrace s globálními rozměry. Mezi jednotlivými státy roste tok zboží a služeb, finančních operací (operace s finančními deriváty, cennými papíry apod.) a aktivit investorů. To je hlavní příčinou poptávky po uceleném jednotném světovém účetnictví. (Ficbauer a Ficbauer, 2011, s. 7) Účetní, kteří sestavují účetní výkazy za organizační složky svého podniku roztroušeného v různých zemích, musí respektovat množství účetních a jiných specifíků dané země. Externí uživatelé mají potíže vyznat se v účetních výkazech sestavovaných podle různých účetních pravidel daných zemí. Je tedy snahou harmonizovat (přiblížit) účetní pravidla a výkazy různých zemí do té míry, aby konečné výkazy byly vzájemně srovnatelné a obecně srozumitelné. (Kovanicová, 2004, s. 117-118) Podle Pasekové (2012a, s. 11) má zajištění srovnatelnosti údajů v účetních závěrkách prvořadý význam pro finanční řízení podniků. Podle některých autorů (Kovanicová, 2004, s. 118; Jílek a Svobodová, 2012, s. 54) zaujímají v rámci celosvětové snahy o harmonizaci účetního výkaznictví významné místo dva ucelené soubory účetních standardů: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a americké účetní standardy (US GAAP). Podle Dvořákové (2011, s. 3) a Ficbauera a Ficbauera (2011, s. 10) zde patří ještě účetní směrnice Evropské unie. Mládek (2005, s. 6-13) objasňuje, že IFRS a US GAAP nejsou účetní systémy, ale systémy finančního reportování. Nejsou zákonem a společností se těmito pravidly řídí dobrovolně, protože je to v jejich osobním zájmu (pokud se jimi řídit nechtějí, stačí stáhnout své akcie a dluhopisy z regulovaných trhů).

1.1 Celosvětová harmonizace

1.1.1 US GAAP

Nejstarší a nejpropracovanější soubor požadavků na sestavování a zveřejňování účetních výkazů má USA. Při vytváření US GAAP sehrála významnou roli řada institucí. Přední místo mezi nimi zaujímají Komise pro cenné papíry a burzy (SEC), která vznáší specifické požadavky na vykazování, a Rada pro účetní standardy (FASB), která je soukromou profesní institucí, nezávislou na účetních, auditorských či kapitálových společnostech. Regulace účetnictví je zde založena na zvykovém právu. (Kovanicová, 2004, s. 129-135) Hierarchie US GAAP je velmi složitá a její podrobný popis není cílem této bakalářské práce

1.1.2 Snaha o konvergenci

V roce 2006 se IASB a FASB dohodly na konvergenci IFRS a US GAAP a podepsaly dohodu o spolupráci. Cílem je odstranění podstatných rozdílů mezi IFRS a US GAAP a vytváření nových standardů společně. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 54) I když koncepční rámce obou soustav mají mnoho společných prvků, podle Jílka a Svobodové (2012, s. 54) se od sebe v určitých případech liší, a proto bude proces sblížení trvat ještě dlouho. Ficbauer a Ficbauer (2011, s. 20-21) souhlasí s tímto tvrzením, zároveň však připouští, že dosažení souladu existujících standardů (krátkodobý cíl) bude dosaženo co nejdříve. US GAAP jsou více popisné a detailní než IFRS a nutí poskytovat společnosti mnohem více informací. Naopak IFRS se často snaží být tak „založené na zásadách“, až jsou jeho ustanovení natolik všeobecná a stručná, že bez odvolání se na jiné zdroje se v praxi jen těžko aplikují. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 54) Mládek (2005, s. 22) si však myslí, že v mnoha případech se IFRS a US GAAP skvěle doplňují. Kde IFRS poskytne obraz celku, US GAAP každou položku rozpitvá a podrobně okomentuje. Kovanicová (2004, s. 137) říká, že znalost jednoho systému napomáhá porozumět i tomu druhému. Jílek a Svobodová (2012, s. 54) dodávají, že oba systémy se shodně snaží o to, aby vedení společností nemohlo tolik lhát, krást a podvádět akcionáře a věřitele.

Přesun k IFRS je stále více diskutovaný v rámci EU i dalších zemí světa. (Struhařová, Šteker a Otrusínová, 2010, s. 308) Strouhal a Žďárská (2008, s. 144) ve svém článku upozorňují, že spousta zemí světa již umožňuje používat standardy IFRS pro všechny společnosti nebo upravily svou vlastní legislativu podle IFRS (např. Austrálie, Nový Zéland, některé země Afriky a další). Přejít Spojených států amerických na IFRS je velmi diskutovanou záležitostí, navzdory tomu je však stále v nedohlednu. Jak je napsáno v posledním dílu zpravodaje World Watch společnosti PwC: „*Zdá se, že se zbytek světa bude i nadále ptát, zda má SEC vůli k posunu k IFRS, a pokud ano, kdy.*“¹ (PwC, 2013, s. 38)

1.2 Harmonizace v rámci Evropské unie

Nástroji harmonizace účetnictví v EU jsou směrnice ES (Evropské společenství - předchozí název Evropské unie) závazné pro všechny členské státy. Každá země musí zpracovat

¹ Originální znění: 'It appears that the rest of the world will continue to ask whether the SEC has the will to move toward IFRS, and if so when.'

směrnice do své národní legislativy. Harmonizace účetnictví se týká především 4. směrnice č. 78/660/EEC týkající se účetnictví v určitých typech společností, 7. směrnice č. 83/349/EEC týkající se konsolidovaných účetních závěrečků a směrnice o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrečků. Účetnictví však ovlivňují i další směrnice. (Ficbauer a Ficbauer, 2011, s. 11-12)

Účetní výkazy vyhotovené ve shodě s evropskými účetními standardy však nejsou akceptovány světovým kapitálovým trhem. Ten uznává pouze výkazy podle IFRS nebo US GAAP. Proto v roce 2002 EU nařídila společnostem emitujícím cenné papíry na regulovaných trzích, aby sestavovaly konsolidované účetní výkazy v souladu s IFRS, a to nejpozději od roku 2005. EU si však vymínila schvalování jednotlivých standardů dříve, než budou aplikovány v rámci EU. (Kovanicová, 2004, s. 119-122)

1.3 Harmonizace v České republice

Při transformaci české ekonomiky na tržní podmínky bylo zapotřebí vytvořit novou koncepci českého účetnictví. Ta vznikla 1. ledna 1993. V českých zemích legislativa tradičně usměrňovala účetní postupy a výkazy, nově přibýlo začlenění směrnic ES (4., 7. a 8. směrnice), prvky respektující tržní ekonomiku a některé postupy obsažené v mezinárodních standardech IAS. Vznikl tak vlastní národní systém účetnictví s prvky kontinentálního systému. (Sedláček, 2004, s. 204-208)

Podle Sedláčka (2004, s. 205-206) se Zákonem o účetnictví české účetnictví přiblížilo EU, hlavně v těchto oblastech:

1. Usměrnování účetnictví je založeno na všeobecně uznávaných účetních zásadách představujících soubor pravidel, která účetní jednotky musí dodržovat při sestavování a zveřejňování závěrečných účetních výkazů (podle 4. směrnice).
2. Účetní výkazy jsou velmi blízké vzorům účetních výkazů vydaných Radou ES (podle 4. směrnice).
3. Byly přijaty principy oceňování majetku a závazků, povinnost zveřejňování účetních výkazů a jejich ověřování auditorem (podle 4. směrnice).
4. Od roku 1994 musí účetní jednotky podléhající auditu sestavovat přehled o peněžních tocích (podle 4. směrnice).
5. Struktura a forma konsolidovaných účetních výkazů má původ v 7. směrnici ES.

Podle nařízení EU mají nejpozději od roku 2005 obchodní společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry povinnost sestavit účetní závěrku podle IFRS. Toto nařízení

v ČR platí již od roku 2003 a od roku 2010 novela rozšířila okruh dalších jednotek, které mohou použít IFRS. Jedná se o účetní jednotky, které k rozvahovému dni sestavují konsolidovanou účetní závěrku za použití IFRS a jednotky, které budou povinny podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky za použití IFRS. Konsolidovanou účetní závěrku je tedy možné vždy sestavit podle standardů IFRS. (Česko, 1991b, § 19a, § 23a)

V současné době probíhá účetní reforma v oblasti veřejných financí. V rámci této reformy budou také poprvé sestaveny účetní výkazy za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu. (Ministerstvo financí ČR, 9.11.2011)

2 MEZINÁRODNÍ STANDANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ IAS/IFRS

„Růst nadnárodních společností a rozvoj mezinárodního kapitálového trhu vyvolává potřebu nadnárodních, celosvětově platných účetních standardů, které by nevycházely z národní úpravy jediné země (jako je tomu u US GAAP), ale které by byly vypracovány již jako světové účetní standardy. Takové potřebě vyhovují Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).“ (Kovanicová, 2004, s. 122)

Historie mezinárodních standardů sahá až do 70. let minulého století. Od té doby prodělaly organizace i standardy mnoho změn. Původní standardy se označovaly IAS, od roku 2001 se označují IFRS. IAS zůstávají nadále v platnosti až do doby jejich novelizace. Také interpretace ke standardům SIC byly nahrazeny interpretacemi IFRIC, původní však stále platí. (Kovanicová, 2004, s. 122-125) V roce 2001 také vznikla Nadace IASC (dnešní Nadace IFRS). Nadace IFRS je nezávislá nezisková organizace. Řídí ji 22 správců (6 osob z Asie a Oceánie, 6 z Evropy, 6 ze Severní Ameriky, 1 z Afriky, 1 z Jižní Ameriky a 2 z jakékoliv oblasti). Nadaci IFRS podléhají podle Jílka a Svobodové (2012, s. 17-21):

- Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB), která má 16 členů s profesionální schopností a praktickou zkušeností. Pracuje na novelizaci standardů IAS, problematice aplikace IFRS v malých a středních podnicích, problematice nájemních smluv a finančních nástrojů atd.
- IFRS interpretační výbor (IFRSIC) se 14 členy, má za úkol napomáhat hlubšímu a jednoznačnějšímu pochopení vydávaných standardů.
- IFRS poradní výbor (IFRSAC), který má 30 a více členů, sestávajících z odborníků z účetní teorie i praxe, akademiků, finančních analytiků, investorů a dalších. Má za úkol informovat Radu a správce Nadace o dopadech použití standardů a interpretací v uživatelské praxi a navrhnout případná řešení.

Do procesu tvorby jednotlivých standardů se může zapojit i odborná veřejnost z celého světa, která může vyslovovat své názory na vznikající dokumenty. To je podle Dvořákové (2011, s. 7-8) velkou předností tohoto systému. Do dnešního dne již bylo vydáno 13 standardů IFRS, 41 standardů IAS (z toho 30 platných), 11 platných interpretací SIC a 20 interpretací IFRIC. Jejich výčet je obsahem příloh P I a P II.

2.1 Koncepční rámec

Koncepční rámec není účetním standardem, ale je velice důležitou úvodní částí IFRS. Koncepční rámec vymezuje Jílek a Svobodová (2012, s. 75):

1. cíl obecného účetního výkaznictví,
2. kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací,
3. podkladový předpoklad
4. části účetní závěrky
5. zaúčtování položek účetní závěrky
6. oceňování položek účetní závěrky
7. koncept kapitálu a jeho udržení

2.1.1 Cíl obecného účetního výkaznictví

Cílem obecného účetního výkaznictví je podávat finanční informace, které jsou užitečné pro uživatele účetní závěrky k rozhodnutí o poskytování zdrojů jednotce. Účetní závěrka musí být sestavená na aktuální bázi – účetní skutečnosti jsou vykázány v období, ve kterém byly realizovány (věcně a časově s ním souvisí) a nikoliv v období, ve kterém dojde k příjmu či výdaji.

2.1.2 Kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací

Aby finanční informace byla užitečná, má mít některé kvalitativní vlastnosti:

- relevantnost – relevantní informace činí rozdíly mezi rozhodnutími uživatelů,
- věrná reprezentace – informace musí být úplná, neutrální a bez chyb,
- srovnatelnost – informace je užitečná pokud lze srovnat s podobnou informací jiné jednotky nebo téže jednotky v jiném období,
- ověřitelnost – pomáhá k ubezpečení uživatelů, že informace věrně reprezentuje ekonomické jevy,
- včasnost – mít informace v době, kdy jsou schopny ovlivnit rozhodnutí,
- srozumitelnost – jasná klasifikace, popis a prezentace informace.

2.1.3 Podkladový předpoklad

Účetní závěrka je založena na předpokladu trvání jednotky, což znamená, že jednotka bude pokračovat ve své činnosti v dohledné budoucnosti. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 75-76)

2.1.4 Části účetní závěrky

Základními prvky účetní závěrky k vyjádření finanční pozice jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. K vyjádření výkonnosti to jsou výnosy a náklady. Dvořáková (2011, s. 21-25) popisuje jednotlivé prvky účetní závěrky následovně:

Aktiva

Aktivum je výsledkem minulých událostí a očekává se od něj, že jednotce přinese budoucí ekonomický užitek s dostatečnou jistotou, účetní jednotka jej má ve své kontrole a je spolehlivě ocenitelné.

Závazky

Závazek je výsledkem minulých událostí, jehož vypořádání bude představovat pro jednotku odtok peněžních prostředků (ekonomického užítku) a tuto částku odtoku lze spolehlivě ocenit.

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech jednotky po odečtení všech jejích závazků.

Výnosy

Výnosy znamenají zvýšení ekonomického užítku během účetního období formou zvyšování aktiv či snižování závazků, které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu. Konceptní rámec rozlišuje termíny *income*, *revenues* a *gains*. V českém jazyce všechny tyto výrazy znamenají výnos, avšak tyto kategorie nemají totožný obsah. V podstatě lze tyto výrazy vyjádřit následující rovnicí:

$$income = revenues + gains \quad (1.1)$$

Termínem *revenues* označujeme výnosy z běžných činností (ve smyslu obvyklá, normální, běžně se opakující činnost, ne ve smyslu chápání běžné činnosti v ČR). Patří sem např. tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb, ale i výnosy z úroků, dividend, přijatého nájemného, apod. Výraz *gains* lze nejlépe přeložit jako „přínosy“. Přínosy mohou být např. kladné výsledky z prodeje dlouhodobých aktiv a investic, zásob materiálu či kurzové rozdíly.

Náklady

Náklady snižují ekonomický užitek během účetního období snížením aktiv nebo zvýšením závazků, což vede ke snížení vlastního kapitálu. Pro vykázání nákladů ve výsledovce musí být náklady spolehlivě ocenitelné (stejně jako výnosy), což je možné v podstatě k okamžič-

ku uznání závazků, resp. uznání úbytku aktiv. Také u nákladů Koncepční rámec rozlišuje náklady vznikající z běžných činností (ani v angličtině neexistuje zvláštní termín, označují se stejně jako souhrnné náklady termínem expenses) a „újmý“ (losses), které jsou opakem „přínosů“ ve výnosech. Rovnice pro výrazy u nákladů by tedy byla následující:

$$\text{expenses} = \text{expenses} + \text{losses} \quad (1.2)$$

Podle některých autorů (Barker, 2010; Nobes, 2012) nejsou definice výnosů a nákladů v Koncepčním rámci přesné a měly by být opraveny. Barker ve své práci navrhuje vlastní definice. Podle něj by výnosy měly být definovány takto: „*Výnosy představují navýšení vlastního kapitálu s výjimkou vkladů vlastníků, úprav pro udržení kapitálu a reklasifikačních úprav.*”² (Barker, 2010, s. 154)

2.1.5 Zaúčtování položek v účetní závěrce

Zaúčtování je proces zahrnutí výše uvedených položek do účetních výkazů. Položka se zaúčtuje, pokud splňuje definice části účetní závěrky, je pravděpodobné že z ní příplyne (odplyne) budoucí ekonomický užitek a je možné tuto položku spolehlivě ocenit. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 77)

2.1.6 Oceňování položek účetní závěrky

Koncepční rámec definuje následující oceňovací báze (Dvořáková, 2011, s. 25-26; Jílek a Svobodová, 2012, s. 77):

- Historické náklady – aktiva jsou oceněna na úrovni nákladů vynaložených k datu jejich pořízení, závazky v částce, kterou bude podle očekávání nutné vynaložit na jejich úhradu.
- Momentální náklady (běžná cena) – aktiva a závazky jsou oceněny v hodnotě, kterou by účetní jednotka přijala či poskytla, pokud by podobné aktivum či závazek pořizovala v současné době.

² Originální znění: ‘Income is an increase in equity, excluding contributions from equity participants, capital maintenance adjustments and changes in other reserves.’ K této definici se vztahuj poznámka autora: ‘The term ‘other reserves’ is used here to mean reserves relating to other comprehensive income, as defined in IAS 1.’

- Realizovatelná (vypořádací) hodnota – aktiva a závazky jsou oceněny v částce, kterou by podnik (jako prodejce) získal jejich prodejem.
- Současná hodnota – aktiva (závazky) jsou oceněny v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků (odtoků) peněz.

IFRS povolují ještě jeden model oceňování, který však není zahrnut v Koncepčním rámci. Výklad tohoto modelu je v novém standardu IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou (Fair value). Pro úplnost problematiky oceňování jsem jej zařadila na toto místo.

Reálná hodnota je částka, kterou obdržíme při prodeji aktiva nebo kterou zaplatíme při převodu závazku při transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. Transakce se uskuteční na hlavním trhu s aktivem či závazkem, při absenci hlavního trhu na nejvýhodnějším trhu pro aktivum či závazek. IFRS 13 je účinný pro účetní období začínající 1. lednem 2013. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 275) Podle Pasekové a kol. (2012b, s. 62) byl trend rostoucího oceňování reálnou hodnotou významně ovlivněn nedávnou finanční krizí.

2.1.7 Koncept kapitálu a jeho udržení

Koncepční rámec stanovuje dva koncepty udržení kapitálu. Koncept udržení finančního kapitálu, který znamená, že zisk byl vytvořen pouze tehdy, když čistá aktiva na konci období převyšují čistá aktiva na začátku období po vyloučení rozdělení vlastníkům a příspěvků od vlastníků během období. Koncept udržení fyzického kapitálu znamená, že zisk byl vytvořen pouze tehdy, pokud provozní (výrobní) kapacity jednotky na konci období převyšují provozní (výrobní) kapacity jednotky na začátku období po vyloučení rozdělení vlastníkům a příspěvků od vlastníků během období. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 77)

Pokud v některých případech existuje rozdílný přístup mezi Koncepčním rámcem a konkrétním standardem, mají požadavky standardu přednost před Koncepčním rámcem. (Dvořáková, 2011, s. 28)

2.2 Účetní závěrka podle IFRS

Podle standardu IAS 1 Presentace účetní závěrky jsou součástí účetní závěrky:

1. Výkaz o finanční pozici ke konci období (do roku 2008 se nazýval rozvaha)
2. Výkaz o úplném výsledku za období
3. Výkaz změn vlastního kapitálu za období
4. Výkaz o peněžních tocích za období
5. Komentář

2.2.1 Výkaz o finanční pozici

Formát a obsah výkazu o finanční pozici rozebírá standard IAS 1 Prezentace účetní závěrky a standardy IAS 27 Individuální účetní závěrka a IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka, účinný pro účetní období od 1. ledna 2013. IAS 27 společně s IFRS 10 dnes nahrazují dřívější IAS 27 (Konsolidovaná a individuální účetní závěrka). (Jílek a Svobodová, 2012, s. 78-83, 149-153)

IAS 1 nepředepisuje formát ani pořadí položek rozvahy, určuje však položky, které musí být minimálně zveřejněny. Míru agregace položek, jejich pořadí a popis ponechává na účetní jednotce podle povahy podniku. (Kovanicová, 2004, s. 192-194) Položky jsou vykazovány buď jako dlouhodobé a krátkodobé, nebo podle likvidnosti. IFRS nezná pojem pasiva. Tato strana rozvahy je nazvána jako Vlastní kapitál a závazky. Jednotka nesmí kompenzovat aktiva a závazky, pokud to nepovoluje některý standard. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 78-83)

2.2.2 Výkaz o úplném výsledku za období

Účetní jednotka zveřejňuje položky výnosů a nákladů za období buď v jednom výkazu o úplném výsledku, nebo ve dvou výkazech, a to ve výsledovce a výkazu o úplném výsledku. IAS 1 uvádí opět minimální seznam položek, které by měl výkaz obsahovat. Ve výkazu o úplném výsledku je nutné rozčlenit výsledek za období a celkový úplný výsledek za období připadající nekontrolnímu podílu a vlastníkům mateřské jednotky, formátem výkazů se však standard nezabývá. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 79-84) Je povoleno sestavení výsledovky v druhovém i účelovém členění, v případě účelového členění však musí být zveřejněny i informace o druhovém členění nákladů, které jsou potřebné pro predikci budoucích peněžních toků. IFRS neumožňuje vykazovat mimořádné náklady a výnosy. Výnosy (revenues) z běžných činností jsou vykazovány nekompenzovaně, přínosy (gains) se vykazují kompenzované o příslušné náklady (losses), např. výsledky prodeje dlouhodobých či krátkodobých aktiv (ne však zboží a výrobky), výdaje, na které byly vytvořeny rezervy, či kurzové rozdíly. (Dvořáková, 2011, s. 280-283)

2.2.3 Výkaz změn vlastního kapitálu

Výkaz změn vlastního kapitálu obsahuje podle IAS 1 (Jílek a Svobodová, 2012, s. 85):

- celkový úplný výsledek za období (členěný na částky připadající vlastníkům mateřské jednotky a nekontrolnímu podílu),

- dopady retrospektivní aplikace nebo přepočtu pro každou složku vlastního kapitálu (podle IAS 8),
- účetní hodnoty každé položky vlastního kapitálu na počátku a na konci období se samostatným zveřejněním každé změny vyplývající ze zisku nebo ztráty, ostatního úplného výsledku a transakcí s vlastníky.

2.2.4 Výkaz o peněžních tocích

Požadavky na sestavení a zveřejnění výkazu o peněžních tocích stanovuje standard IAS 7 Výkaz peněžních toků. Definiuje peněžní toky, hotovost a hotovostní ekvivalenty. Jílek a Svobodová (2012, s. 90-92) peněžní toky člení na toky z:

- Provozní (hlavní) činnosti, což představuje hlavní výdělečnou činnost jednotky a ostatní činnosti, které nejsou investiční nebo finanční činností. Patří sem např. příjmy z prodeje zboží a služeb, platby dodavatelům, mzdy zaměstnanců, apod.
- Investiční činnosti, kam patří nabývání a pozbytování dlouhodobých aktiv a jiných investic. Můžeme zde zařadit výdaje na koupi pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv, příjmy z prodeje těchto aktiv, výdaje na koupi kapitálových nebo dluhových nástrojů jiných jednotek a podílů ve společných jednotkách, příjmy z prodeje těchto nástrojů a podílů a poskytnuté či přijaté úvěry (ne však od finančních institucí).
- Finanční činnosti, které vedou ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého vlastního kapitálu a dluhů jednotky. Příkladem jsou příjmy z vydaných akcií nebo jiných vlastních kapitálových nástrojů, dluhových cenných papírů, přijatých úvěrů, hypoték a jiných dluhů, výdaje na zpětnou koupi těchto nástrojů, splátek přijatých úvěrů a finančního leasingu nájemce.

Dvořáková (2011, s. 292-294) doplňuje, že vykazování peněžních toků je možné přímou nebo nepřímou metodou, doporučuje se však metoda přímá. Až na pár výjimek je požadováno nekompenzované vykazování.

2.2.5 Komentář

Komentář obsahuje doplňující informace k výše rozebraným výkazům. Podle Jílka a Svobodové (2012, s. 84) musí obsahovat:

- informace o základně zpracování účetní závěrky a konkrétních účetních pravidlech,
- informace požadované standardy, které nejsou na jiném místě závěrky,

- informace, které nejsou obsaženy ve výkazech závěrky, ale které jsou relevantní k pochopení kteréhokoliv z výkazů.

Podle Dvořákové (2011, s. 297, 313) mezi nejdůležitější standardy, které formulují požadavky na informace zveřejňované v komentáři, patří: IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, IAS 8 Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby, IAS 14 Vykazování podle segmentů, IAS 10 Události po rozvahovém dni a IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran.

Pokud porovnáme požadavky na obsah informací v komentáři podle IFRS a v České republice, zjistíme, že IFRS požadují velmi podrobné a analytické informace, které v České republice nejsou vyžadovány. V ČR není vyžadována informace o vnitropodnikových segmentech a podrobnost vykazovaných informací o spřízněných stranách je menší než v IFRS. Retrospektivní zobrazování chyb a dopadů změn metod v účetních výkazech chybí v českých předpisech úplně.

3 ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA

České účetnictví je řízeno ministerstvem financí, které jej reguluje prostřednictvím zákona o účetnictví a na něj navazujících prováděcích předpisů (vyhlášek a českých účetních standardů). Zákon o účetnictví musí respektovat všechny účetní jednotky, nezáleží na velikosti jednotky (malá, velká, nadnárodní) ani na odvětví, ve kterém podniká. Vyhláškami a českými účetními standardy se řídí účetní jednotky, kterých se daný dokument týká. Každá vyhláška upravuje pro daný typ účetní jednotky obsah a strukturu účetní závěrky, povolené účetní metody a povinný model finančního účetnictví (směrnou účtovou osnovu). (Kovanicová, 2004, s. 114) Šteker a Otrusinová (2011, s. 82) upozorňují, že česká účetní legislativa postrádá definice základních prvků účetních výkazů (aktiva, pasiva, náklady, výnosy, apod.), které nejsou uvedeny v žádném legislativním dokumentu.

Mezi způsoby oceňování majetku povolené v ČR patří (Česko, 1991b, § 25; Strouhal a Žďárská, 2008, s. 144-145):

- historické ceny - pořizovací ceny při pořízení majetku (dlouhodobý majetek, zásoby, podíly, cenné papíry, deriváty, pohledávky při vkladu do společnosti),
- výrobní náklady - majetek a zásoby, vytvořené vlastní činností,
- reprodukční ceny - majetek při bezúplatném nabytí či pokud výrobní náklady na vytvoření majetku nelze zjistit,
- nominální ceny - jmenovité hodnoty (peníze, ceniny, závazky, pohledávky při vzniku),
- reálné ceny - je možné ji použít při přeceňování majetku k rozvahovému dni, pouze v některých případech uvedených v Zákoně o účetnictví v § 27.

3.1 Účetní závěrka podle české účetní legislativy

V této kapitole budou uvedeny podrobnější informace k účetní závěrce, kterou sestavují účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (např. společnosti prezentované v praktické části).

Podle zákona o účetnictví tvoří účetní závěrku společnosti rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Závěrka může obsahovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách ve vlastním kapitálu. Společnosti podléhající auditu tyto přehledy sestavují povinně. Účetní závěrka je sestavena ve zjednodušeném nebo plném rozsahu. V plném rozsahu ji sestaví

vují akciové společnosti a účetní jednotky, jejichž účetní závěrka musí být ověřena auditorem (které to jsou, stanovuje Zákon o účetnictví v § 20). (Česko, 1991b, § 18, § 20)

3.1.1 Rozvaha

Podle české legislativy má strana aktiv čtyři sloupce: brutto, korekce, netto a netto z minulého období. Ve sloupci brutto jsou uvedeny hodnoty majetku podle zákona o účetnictví. Korekce zahrnuje oprávky (opotřebení) odpisovaného dlouhodobého majetku nebo opravné položky k aktivům, které se tvoří při snížení hodnoty aktiva. Kolonka netto pak vznikne odečtením korekce od brutta. Aktiva se člení na dlouhodobá (užívání déle než 1 rok) a krátkodobá. Pasiva mají sloupce pouze dva, a to netto běžného období a minulého období. Dělí se na vlastní kapitál a cizí zdroje. (Kovanicová, 2004, s. 222-227) Je předepsán závazný minimální rozsah rozvahy a její uspořádání a označování položek. Položky lze slučovat i rozdělovat podle potřeby účetní jednotky, pokud to přispěje k lepšímu zobrazení účetního stavu či pochopení zobrazovaných informací. (Česko, 2002, § 4)

3.1.2 Výkaz zisku a ztráty

Účetní jednotka si může zvolit, zda vytvoří výkaz zisku a ztráty (výsledovku) založený na druhovém či účelovém členění nákladů. Tak jako v rozvaze, i zde se uvádějí hodnoty za běžné a minulé období. (Česko, 2002, § 3 - § 4) Výsledek hospodaření se zjišťuje odděleně z provozní, finanční a mimořádné činnosti. Součet výsledků z provozní a finanční činnosti dá výsledek hospodaření za běžnou činnost. (Kovanicová, 2004, s. 227-230) Uspořádání a označování položek je uvedeno ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb.

3.1.3 Přehled o peněžních tocích

Vyhláška č. 500/2002 Sb. definuje pojmy peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, kterými se přehled o peněžních tocích (cash flow) zabývá. Cash flow se prezentuje zvlášť za provozní, investiční a finanční činnosti. Peněžní toky z provozní činnosti se vykazují metodou přímou nebo nepřímou. (Česko, 2002, § 40 - § 42) Knápková, Pavelková a Šteker (2013, s. 49-51) vysvětlují, že v případě přímé metody je cash flow sestaven na základě skutečných příjmů a plateb. Nepřímá metoda vychází z výsledku hospodaření zjištěného v účetnictví, který transformuje na tok peněz. Celkový cash flow pak vznikne sečtením dílčích cash flow z jednotlivých činností.

3.1.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu informuje uživatele o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu, vyplacených dividendách a zdrojích, ze kterých bylo čerpáno. (Česko, 2002, § 44)

3.1.5 Příloha

Kovanicová (2004, s. 234-235) uvádí, že smyslem přílohy je komentovat, upřesňovat a doplňovat položky uvedené ve výkazech účetní závěrky. Nemá pevně stanovenou formu. Obsahuje zejména obecné údaje, údaje o použitých účetních metodách a zásadách (způsob ocenění majetku, odpisové metody, apod.), důležité informace týkající se majetku a závazků a strukturu provozního výsledku hospodaření podle druhového členění (pokud bylo ve výsledovce použito členění účelové).

4 SROVNÁNÍ VYBRANÝCH POLOŽEK PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS

4.1 Dlouhodobá nehmotná aktiva

Česká účetní legislativa

Dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje především zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill a technické zhodnocení provedené na těchto aktivech. (Česko, 2002, § 6) Aby mohl být majetek zařazen mezi dlouhodobý nehmotný, musí mít dobou použitelnosti delší než jeden rok a vyšší ocenění určenou účetní jednotkou (většinou 60 tis. Kč, což je hranice, kterou stanovil Zákon o dani z příjmu a účetní jednotky ji často používají, aby si zjednodušily výpočet základu daně). Majetek se odepisuje (amortizuje) po dobu, kterou stanoví účetní jednotka.

IFRS

IAS 38 Nehmotná aktiva definuje nehmotné aktivum jako identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu. K rozpoznání je důležitá identifikovatelnost (nutno oddělit od goodwillu), ovládnutí aktiva, jeho ocenění a dostatečně spolehlivý odhad budoucí užitečnosti aktiva. Jako nehmotná aktiva nemůžeme účtovat: značky, názvy periodik, seznamy zákazníků a podobné položky vytvořené vlastní činností, jelikož náklady na tyto činnosti nelze odlišit od nákladů na rozvoj podniku jako celku. Ty se stávají součástí interně vytvořeného „prvotního“ goodwillu, který není aktivem. Při pořízení se aktivum ocení pořizovací cenou (při bezúplatném pořízení fair value), v průběhu držení aktiva je možné jej ponechat v historické ceně či jej pravidelně přeceňovat na fair value (v případě nehmotných aktiv musí být stanovena vždy na základě ceny aktivního trhu, protože možnosti určení alternativní ceny jsou v této oblasti velice nespolehlivé). V obou případech se aktivum dále amortizuje, pokud lze určit dobu použitelnosti. Pokud to nelze, provádí se každý rok test na snížení hodnoty. (Dvořáková, 2011, s. 87-92)

4.2 Pozemky, budovy a zařízení

Česká účetní legislativa

Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje hlavně pozemky, stavby a samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Pro zařazení je nutná doba použitelnosti delší než 1 rok a výše ocenění určená účetní jednotkou (zpravidla 40 tis. Kč podle Zákona o dani z příjmu). (Čes-

ko, 2002, § 7) Majetek se zaúčtuje v pořizovacích nákladech a dále se odepisuje po dobu jeho životnosti, pozemky se neodepisují. V ČR se do pořizovacích nákladů nezahrnují náklady na demontáž a uvedení místa do původního stavu a odstranění majetku. Přeceňování na reálnou hodnotu není povoleno, od roku 2010 je však povoleno komponentní odepisování, které ovšem nemá daňový dopad. (PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., 2009, s. 45-46) V konečném důsledku to může znamenat, že společnosti komponentní odpisování nepoužijí.

IFRS

IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení zahrnuje aktiva, která účetní jednotka používá k výrobě nebo zásobování zbožím či službami, k administrativním účelům či je pronajímá, a která budou užívána déle než 1 účetní období. Aby byl majetek uznán podle tohoto standardu, musí jít spolehlivě určit jeho pořizovací cena a musí být pravděpodobné budoucí ekonomické užitky z majetku. Pořízené aktivum se ocení pořizovacími náklady, které mohou zahrnovat např. kupní cenu, dopravu aktiva, náklady na přípravu místa a odhadované náklady na demontáž a uvedení místa, kde je aktivum umístěno, do původního stavu, náklady na instalaci a montáž, zaměstnanecké požitky vznikající při výstavbě nebo pořizování aktiva, atd. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 109-112) V dalších letech může být aktivum ponecháno v ocenění pořizovacími náklady či přeceňováno na reálnou hodnotu. Pokud se použije přecenění na reálnou hodnotu, je třeba je použít pro celou skupinu majetku. V obou případech je aktivum odepisováno. Pokud mají některé části aktiva rozdílnou dobu použitelnosti, je možné aktivum rozdělit na více částí a odepisovat je jednotlivě (komponentní přístup). Naopak, pokud některé položky stejného technicko-ekonomického určení nejsou významné, je možné je agregovat do celku a odepisovat jako celek. Pozemky odepisovány nejsou. (Dvořáková, 2011, s. 99-107)

4.3 Zásoby

Česká účetní legislativa

Zásoby obsahují položky materiálu, nedokončené výroby a polotovary, výrobků, mladá a ostatní zvířata a zboží. O zásobách se účtuje způsobem A nebo B. Při způsobu A používají účetní jednotky během roku účtovou třídu 1 Zásoby. U způsobu B účtují během roku zásoby do spotřeby (nákladů) a účtovou třídu 1 použijí pouze na konci účetního období. (Česko, 2002, § 9) Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady (přímé náklady spojené s výrobou, popř. část nepřímých nákladů, vztahující se k výrobě), ostatní

zásoby pořizovací cenou. Při vyskladnění se použije metody váženého aritmetického průměru či FIFO (první cena přírůstku se použije jako první cena úbytku zásob). Zásoby musí být alespoň jednou ročně inventarizovány. Pokud se zjistí, že je hodnota zásob nižší než jejich hodnota v účetnictví, vytvoří se opravná položka (přechodné snížení hodnoty, pokud by se jednalo o trvalé snížení, rovnou se sníží položka dané zásoby). (Česko, 1991b, § 25, 26, 29)

IFRS

Podle IAS 2 Zásoby jsou zásoby aktiva držena za účelem prodeje v běžném podnikání, v procesu výroby pro takovýto prodej, nebo ve formě materiálu (nebo obdobných dodávek), které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb. Zásobami nejsou významné náhradní díly, které se stanou součástí dlouhodobých aktiv a mají odlišnou likvidnost od zásob. Oceňují se náklady na pořízení (zahrnují náklady na koupi, přeměnu a ostatní náklady) nebo čistou realizovatelnou hodnotou (odhad prodejní ceny snížený o odhad nákladů na dokončení a prodej), a to nižší z těchto hodnot. Náklady na přeměnu zahrnují především mzdy a další výrobní náklady spojené s dokončením výrobku. Vyžaduje se rozlišení výrobní režie na fixní a variabilní část. Do ocenění nesmí být zahrnuty náklady na neobvyklé množství odpadu, neúčelně vynaložené práce, náklady na skladování mimo skladování nutné pro výrobní proces, správní a odbytová režie. Při ocenění spotřeby zásob se využívá individuálního ocenění (u zásob s individuálním charakterem) nebo oceňovacích metod FIFO a váženého aritmetického průměru (LIFO zakázáno od roku 2003). V průběhu držení je možné snižovat hodnotu zásob, zvyšování je však možné pouze do původní pořizovací hodnoty. (Dvořáková, 2011, s. 167-173)

4.4 Rezervy

Česká účetní legislativa

Rezervami se rozumí bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezerva na opravy hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost a ostatní rezervy (na odbahnění rybníka, sanaci pozemků dotčených těžbou, vypořádání důlních škod) v rozsahu stanoveném zákonem o rezervách. Výdaje (náklady), na jejichž úhradu byly tvořeny rezervy, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv. O tvorbě rezerv se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 45 - Rezervy a na vrub příslušného účtu nákladů. Rezervy se zruší v období, ve kterém pominuly důvody, pro které byly vytvořeny, právě opačným účetním zápisem. Rezervy podle českých předpisů (dosažení, zajištění a udržení příjmů, opravy majetku) mohou

podle zákona o rezervách využít i společnosti, účtující podle IFRS, navzdory neuznatelnosti těchto rezerv podle IFRS, vedou-li prokazatelnou evidenci těchto rezerv. Prostředky na tvorbu rezerv výše uvedených se převedou na samostatný bankovní účet zřízený za účelem tvorby rezerv a účetní jednotka si sníží základ daně z příjmů o náklady související s těmito rezervami. (Česko, 1992b, § 2, 3, 4, 7, 10; Český účetní standard pro podnikatele č. 004 Rezervy, © 1998 - 2013a) Účetní jednotka může tvořit i jiné rezervy, ty však nejsou daňově uznatelné.

IFRS

Problematiku rezerv upravuje standard IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Podle tohoto standardu je rezerva závazkem s nejistým časovým rozvrhem a výší. Závazek je pak současná povinnost jednotky, která vznikla jako důsledek minulé události a jejíž vypořádání způsobí jednotce odtok zdrojů představujících ekonomický užitek. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 191) Definice podmíněných závazků a aktiv jsou přehledně zobrazeny v následující tabulce.

Tabulka 1: Definice závazků a pohledávek (Dvořáková, 2011, s. 226)

V rozvaze jsou vykázány:	V rozvaze nejsou vykázány:
závazky <ul style="list-style-type: none"> • s přesně stanovenou výší • v odhadnuté výši: <ol style="list-style-type: none"> a) dohadné položky pasivní – obvykle je známý věřitel, chybí např. sesouhlasení závazku s věřitelem, obvykle se pojí s menší mírou neurčitosti z hlediska výše i načasování peněžních odtoků; b) rezervy – závazky s nejistou výší i časovým rozvrhem 	podmíněné závazky <ol style="list-style-type: none"> a) odtok peněz závisí na nejistých událostech v budoucnosti, které podnik nemůže ovlivnit; nebo b) není pravděpodobné, že dojde k vyrovnání závazku prostřednictvím úbytku ekonomického prospěchu; nebo c) závazek není spolehlivě ocenitelný
pohledávky <ul style="list-style-type: none"> • s přesně stanovenou výší • v odhadnuté výši: dohadné položky aktivní 	podmíněná aktiva <ol style="list-style-type: none"> a) úhrada pohledávky závisí na nejistých událostech v budoucnosti, které podnik nemůže ovlivnit, b) pohledávka není spolehlivě ocenitelná

Rezerva lze zaúčtovat, pokud má podnik současný závazek, vzniklý na základě minulé události, je pravděpodobný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch a závazek lze spolehlivě ocenit. Tvoří se do nákladů ve výši současného závazku v tom období, se kterým vznik závazku věcně a časově souvisí. Rezervy i dohadné položky jsou oceňovány na základě nejlepšího odhadu peněžních toků nutných k vypořádání daných závazků (pohledávek), oceňují se v současné hodnotě budoucích peněžních toků (diskontují se). (Dvořáková, 2011, s. 227-232)

4.5 Odložená daň

Podle IFRS i české legislativy odložený daňový závazek vzniká ze zdanitelných přechodných rozdílů, odložená daňová pohledávka z odčitatelných přechodných rozdílů a převedených nevyužitých daňových ztrát a odpočtů. Přechodné rozdíly vznikají mezi účetní hodnotou aktiva (závazku) a jeho daňovou základnou (rozvahově závazková metoda). Při výpočtu je použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. Pokud tato sazba daně známa není, použije se sazba platná v příštím účetním období. (Česko, 2002, § 59; Dvořáková, 2011, s. 243-249)

Kompenzace odložené daňové pohledávky a závazku je povolena pouze v případě, kdy má podnik vynutitelné právo na kompenzaci nebo zamýšlí buď zaplatit výslednou čistou částku, nebo současně realizovat pohledávku a vypořádat závazek. Účetní jednotka může kompenzovat odložené daňové pohledávky a závazky za stejnou zdaňovanou jednotku pouze v případě, jestliže se vztahují k daním ze zisku vybíraným stejným daňovým úřadem, a má ze zákona právo kompenzace plateb splatné daňové pohledávky proti splatným daňovým závazkům (např. obsahuje-li konsolidovaná účetní závěrka daně z různých států, nelze tyto daně kompenzovat). (Jílek a Svobodová, 2012, s. 108)

Česká účetní legislativa

O odložené dani účtují účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky mohou účtovat o odložené dani dobrovolně. Účetní jednotka účtuje o odloženém závazku vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti. Při prvním účtování o odložené dani se část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje na účtech účtové skupiny 42 (fondy tvořené ze zisku) a část vztahující se k běžnému účetnímu období, na účtech účtové skupiny 59. V následujících letech se na účtu účtové skupiny 48 (Odložený daňový závazek a pohledávka) účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů. V případě změny metody se vzniklé rozdíly zaúčtují na účtech účtové skupiny 42. (Česko, 2002, § 59) Účtování o odložené dani nemá vliv na daňovou povinnost.

IFRS

Splatnou a odloženou daní se zabývá IAS 12 Daně ze zisku. Odloženou daň musí vykazovat všechny společnosti povinně. Odložený daňový závazek se účtuje vždy, kromě počátečního zaúčtování goodwillu a počátečního zaúčtování aktiv (závazků) v transakci, která

není podnikovou kombinací a v době transakce neovlivní účetní ani zdanitelný zisk. Odložená daňová pohledávka se účtuje pouze tehdy, pokud je pravděpodobné dosažení dostatečného zdanitelného zisku, proti kterému se pohledávka započte. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 103-106) IFRS má další specifické aplikace, které v ČR nejsou povoleny, např. počítání odložené daně z přecenění hmotného a nehmotného majetku. V ČR je takové přecenění povoleno pouze v případě přeměn společností, a to jen v případech vymezených Vyhláškou č. 500/2002 Sb. Běžně se odložená daň vykazuje do nákladů či výnosů v období, kdy vzniká. Jsou však i případy, kdy se účtuje proti vlastnímu kapitálu (např. již zmiňované přecenění majetku). (PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., 2009, s. 61-62)

4.6 Výnosy

Česká účetní legislativa

Chybí definice výnosů. Vyhláška č. 500/2002 Sb. poskytuje pouze obsahové vymezení jednotlivých položek výkazu zisku a ztrát, které je spíše výčtem položek výnosů, než vymezením požadavků pro uznání výnosu za výnos.

Výnosy se účtují ve prospěch výnosových účtů v účtové třídě 6 narůstajícím způsobem od začátku do konce období. Účty v této třídě nemají počáteční stav. Náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí, nesmějí se vzájemně kompenzovat. (Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy, © 1998 - 2013b) Výnos je zaúčtován k datu doručení zboží kupujícímu nebo k datu poskytnutí služby. České účetní předpisy sledují spíše formální stránku transakce a nepožadují explicitně spolehlivé zjištění souvisejících nákladů. Metoda efektivní úrokové sazby je požadována pouze u finančních institucí. (PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., 2009, s. 35)

IFRS

Výnosy upravuje standard IAS 18 Výnosy. Definuje výnosy jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými činnostmi účetní jednotky, pokud tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu (odlišného od zvýšení příspěvky vlastníků). Oceňují se reálnou hodnotou přijatého nebo nárokovaného plnění. Vzniká-li výnos v souvislosti s poskytnutím bezúročného obchodního úvěru, je třeba výnos rozdělit na samostatný výnos z transakce a úrok, plynoucí z odložené splatnosti pohledávky. Úrokový výnos je rozdíl mezi současnou hodnotou platby a nominální částkou úhrady. Je nutné použít patřičnou implicitní diskontní sazbu. Lze použít převažující úrokové sazby využívané pro obdobné nástroje a obdobnou míru úvěrového rizika, nebo zjistit úrokovou sazbu ply-

noucí z rozdílu nominální částky smluvené odložené platby a prodejní ceny stejného či obdobného nástroje při prodeji s platbou v hotovosti. (Dvořáková, 2011, s. 269-273) Uznání výnosů řeší standard odděleně pro jednotlivé skupiny výnosů. Výnosy z prodeje zboží se zaúčtují, pokud:

- jednotka převedla na kupujícího významná rizika a užitky z vlastnictví zboží,
- jednotka ztrácí kontrolu nad zbožím,
- částka výnosu lze spolehlivě ocenit,
- je pravděpodobné, že jednotka získá z prodeje ekonomické užitky,
- náklady související s transakcí lze spolehlivě ocenit.

Výnosy z poskytnutí služeb lze uzнат jestliže:

- částka výnosu je spolehlivě ocenitelná,
- je pravděpodobné, že jednotce poplynou z transakce ekonomické užitky,
- k rozvahovému dni lze spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce,
- náklady spojené s transakcí lze spolehlivě ocenit.

Úroky, licenční poplatky a dividendy se zaúčtují, pokud je pravděpodobné, že jednotka má ekonomické užitky z transakce a částka výnosu lze spolehlivě ocenit. Úroky se zaúčtují metodou efektivní úrokové míry, licenční poplatky na akruálním základě podle podstaty příslušné smlouvy a dividendy se zaúčtují v okamžiku, kdy vznikne právo akcionářů na přijetí platby. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 121-122)

4.7 Náklady

Česká účetní legislativa

S definicí nákladů je to v české legislativě stejné, jako s definicí výnosů. Náklady účtujeme narůstajícím způsobem na vrub účtů účtové třídy 5. Účtují se do období, s nímž časově a věcně souvisí. (Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy, © 1998 - 2013b)

IFRS

IFRS nemá samostatný standard, který by se věnoval přímo nákladům. Definice nákladů je uvedena v Koncepčním rámci, podrobněji jsou náklady řešeny v rámci standardů, kterých se týkají.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 ANALÝZA ÚČETNÍCH ZÁVĚREK VYBRANÝCH SPOLEČNOSTÍ

V praktické části budou analyzovány účetní závěrky 5 společností z energetického průmyslu (Dalkia Industry CZ, a.s., Pražská plynárenská, a. s., PREdistribuce, a.s., SMP Net, s.r.o., VČP Net, s.r.o.) a 5 skupin (Skupina Dalkia Česká republika, Skupina Pražská plynárenská, Skupina PRE, Skupina SMP, Skupina VČP). Vždy je k dispozici účetní závěrka společnosti podle českých účetních předpisů a konsolidovaná závěrka skupiny, ve které je tato společnost konsolidována, podle standardů IFRS. Závěrky jsou čerpány z Obchodního rejstříku. Nejsou použity závěrky stejné společnosti podle české legislativy a IFRS z důvodu možnosti účetní jednotky zvolit si, podle kterých standardů bude vykazovat, a zveřejnit pouze jednu účetní závěrku. Většina společností zveřejňuje svou účetní závěrku podle české legislativy a konsolidovanou závěrku podle IFRS. Cílem této práce však není specifikovat problémy konsolidace, pouze poukázat na základní rozdíly ve zveřejněných rozvahách a ukázat podstatu rozdílů mezi českou účetní legislativou a IFRS. Analýza je zaměřena na způsob zpracování účetních závěrek, a zda odpovídají požadavkům na zveřejnění.

5.1 Charakteristika vybraných společností

5.1.1 Společnost Dalkia Industry CZ, a.s.

Společnost Dalkia Industry CZ, a.s. (dříve NWR Energy), je členem skupiny Dalkia, která je jednou z nejvýznamnějších energetických skupin v České republice. Zajišťuje dodávku a distribuci elektrické energie a výrobu tepla, teplé vody a stlačeného vzduchu pro těžbu uhlí v dolech těžební společnosti OKD. Také distribuovala teplo do 21 tisíc domácností na severní Moravě. Základní kapitál společnosti je 1,560 mld. Kč, sídlo je v Ostravě. (Dalkia Industry CZ, a.s., 2012, s. 2)

Skupina Dalkia dodává teplo zhruba 250 tisícům domácností v Moravskoslezském, Olomouckém, Středočeském a Karlovarském kraji a v Praze. Rovněž patří k významným výrobcům a dodavatelům elektrické energie. Základní kapitál Skupiny (v souladu s IFRS) je 3,146 mld. Kč. Skupina je ovládaná nadnárodní společností Dalkia International SA a konečným vlastníkem je Veolia Environnement – VE SA, se sídlem ve Francii. (Dalkia Česká republika, a.s., 2012, s. 2)

5.1.2 Společnost Pražská plynárenská, a.s.

Společnost Pražská plynárenská, a. s. patří mezi nejvýznamnější energetické společnosti v České republice. Kromě dodávání zemního plynu začala v závěru roku 2011 nabízet také

dodání elektrické energie. Její základní kapitál činí 1,439 mld. Kč a sídlí v Praze. (Pražská plynárenská, a. s., 2011, s. 6, 50)

Hlavním předmětem činnosti Skupiny Pražská plynárenská je prodej a distribuce plynu v Praze a okolí. Zemní plyn dodává do více než 430 tis. odběrných míst. Podporuje alternativní využití zemního plynu, vlastní půjčovny vozů s pohonem na stlačený zemní plyn a pět plnicích stanic. Dále vyrábí a rozvádí tepelnou energii. Základní kapitál Skupiny je 1,440 mld. Kč (podle IFRS). Skupina je vlastněna 2 hlavními akcionáři: Pražská plynárenská Holding a. s. (50,20%) a E.ON Czech Holding AG (člen skupiny E.ON AG se sídlem v Německu - 49,35%). (Pražská plynárenská, a. s., 2011, s. 7, 74)

5.1.3 Společnost PREdistribuce, a.s.

Hlavním předmětem činnosti společnosti PREdistribuce, a.s. je distribuce elektřiny v regionu hlavního města Prahy a města Roztoky u Prahy. Vznik samostatné společnosti PREdistribuce, a. s., je spjat se změnami, které přinesla nová úprava energetické legislativy a povinnost transformace evropských norem. Sídlo společnosti je v Praze a základní kapitál je 17,708 mld. Kč. (PREdistribuce, a.s., 2011, s. 2, 47, 49)

Skupina PRE je tvořena mateřskou společností (Pražská energetika, a.s.) a třemi dceřinými společnostmi. Skupina PRE se sídlem v Praze je místy třetím největším dodavatelem elektřiny v České republice s cca 690 tis. odběrnými. Mezi základní činnosti Skupiny patří prodej, obchodování s elektřinou, její distribuce, výroba a doplňkové energetické služby. Základní kapitál Skupiny je ve výši 3,869 mld. Kč (v souladu s IFRS). Hlavní akcionáři Skupiny jsou Pražská energetika Holding a.s. (58,05%) a Energie Baden – Württemberg AG (Německo - 41,40%). (Pražská energetika, a.s., 2011, s. 68, 71)

5.1.4 Společnost SMP Net, s.r.o.

SMP Net, s.r.o. je společnost, založená za účelem distribuce plynu. Severomoravská plynárenská, a.s. vyčlenila část své činnosti na základě požadavků směrnice Evropské unie a novely energetického zákona. Společnost tak převzala roli provozovatele distribuční soustavy. Má základní kapitál ve výši 5,031 mld. Kč a sídlí v Ostravě. (SMP Net, s.r.o., 2012, s. 15, 19)

Skupinu SMP tvoří společnost Severomoravská plynárenská, a.s. (konsolidující společnost) a společnost SMP Net, s.r.o. (konsolidovaná společnost). Hlavním předmětem Skupiny je prodej plynu a elektřiny a distribuce plynu. Skupina je z 67,73% vlastněna Skupi-

nou RWE se sídlem v Německu. Základní kapitál Skupiny (podle IFRS) je 2,070 mld. Kč. (Severomoravská plynárenská, a.s., 2012, s. 10, 44, 48)

5.1.5 Společnost VČP Net, s.r.o.

Hlavním předmětem podnikání společnosti VČP Net, s.r.o. je distribuce plynu. Společnost převzala roli provozovatele distribuční soustavy Skupiny VČP. Její základní kapitál je ve výši 3,273 mld. Kč a sídlí v Hradci Králové. (VČP Net, s.r.o., 2012, s. 15, 19)

Skupinu VČP tvoří společnosti Východočeská plynárenská, a.s. a VČP Net, s.r.o. Skupina vznikla v důsledku právního oddělení činností spojených s obchodem se zemním plynem od distribuce zemního plynu v souvislosti s požadavky Evropské unie a novely energetického zákona. Základní kapitál Skupiny (podle IFRS) činí 961 mil. Kč a je z 66,57% vlastněna Skupinou RWE. (Východočeská plynárenská, a.s., 2012, s. 10, 45, 48)

6 ANALÝZA ROZVAHOVÝCH POLOŽEK

Prvního rozdílu mezi rozvahou sestavenou podle českých předpisů a podle IFRS si můžeme všimnout již na samotném formátu rozvahy. Podle českých předpisů má strana aktiv čtyři sloupce: brutto, korekce, netto a netto z minulého období. Strana pasiv pak pouze netto a netto minulého období. Je také předepsán závazný minimální rozsah rozvahy a její uspořádání.

Označ.	Aktiva	Řád.	Běžné účetní období		Minulé účetní období	
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM (ř.02+03+31+63)	001	5 543 875	-1 887 249	3 656 626	3 430 410
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř.04+13+23)	003	4 798 446	-1 883 516	2 914 930	2 890 877
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	30 141	- 9 788	20 353	25 477
B.I.	1. Zřizovací výdaje	005				
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
	3. Software	007	3 570	- 2 044	1 526	1 937
	4. Ocenitelná práva	008	17 620	- 7 744	9 876	
	5. Goodwill	009				
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	8 950		8 950	23 540
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	1		1	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	4 173 183	-1 873 728	2 299 455	2 270 278
B.II.	1. Pozemky	014	597		597	2 206
	2. Stavby	015	891 342	- 514 106	377 236	409 115
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	1 125 009	- 919 678	205 331	241 803
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	2		2	2
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	270 139		270 139	45 873
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	572		572	
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	1 885 522	- 439 944	1 445 578	1 571 279

Obrázek 1: Část rozvahy podle české legislativy u společnosti Dalkia Industry CZ (Dalkia Industry CZ, a.s., 2012, s. 12)

V IFRS není předepsán formát ani pořadí položek rozvahy. Rozvaha má obvykle dva sloupce: netto hodnota běžného období a minulého období.

v tis. Kč	Bod	2011	2010
Aktiva			
Pozemky, budovy a zařízení	13	9 221 040	9 259 217
Nehmotný majetek	14	2 481 813	2 595 006
Podíly ve společnostech	15	73 061	73 061
Ostatní finanční investice	15	678 624	690 712
Deriváty	15	–	583
Dlouhodobá aktiva celkem		12 454 538	12 618 579

Obrázek 2: Část rozvahy podle IFRS u Skupiny Dalkia (Dalkia Česká republika, a.s., 2012, s. 48)

Jak lze vidět, česká rozvaha je mnohem více podrobná než je tomu u rozvahy podle IFRS. Naopak příloha (komentář) účetní závěrky je mnohem podrobnější u IFRS. Je to dáno

zejména skutečností, že IFRS požadují u jednotlivých oblastí podrobnější informace pro zveřejnění v příloze.

6.1 Dlouhodobá nehmotná aktiva

Z definic, které má zavedeno IFRS, a které naopak postrádá česká legislativa, vyplývá mnoho rozdílů. Výrazné rozdíly jsou přiblíženy v oblasti výzkumu a vývoje a goodwillu. Může se stát, a stává se, že společnost v české rozvaze vykazuje určité aktivum v souladu s českou legislativou a naopak v rozvaze sestavené podle IFRS se stejné aktivum nevykazuje. Typické jsou: zřizovací výdaje, výdaje na reklamu a propagaci, výdaje na přemístění apod. Zřizovací výdaje jsou aktivovány přímo a následně odepisovány po dobu nejdéle 5 let, ostatní se mohou do rozvahy dostat prostřednictvím časového rozlišení (náklady příštích období). Podle IFRS by tyto položky byly zařazeny do nákladů běžného období.

6.1.1 Výzkum a vývoj

Česká účetní legislativa

Z výsledků výzkumu a vývoje vznikne v budoucnosti nehmotné aktivum. Podle české účetní legislativy se nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností pro vlastní potřebu neaktivují. Aktivovat je lze tehdy, jsou-li určena k obchodování. V takovém případě, a pokud překročí hranici stanovenou pro zařazení do DNM, lze náklady na vývoj aktivovat. (Česko, 2002, §6)

IFRS

U nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností je třeba vymezit fázi výzkumu a vývoje. Při výzkumu není možné určit, zda budoucí aktivum přinese ekonomický užitek a není možné jej spolehlivě ocenit, proto jsou náklady na výzkum účtovány do nákladů běžného období. Pokud ve fázi vývoje máme záměr vývoj dokončit a aktivum využívat či prodat, reálnou proveditelnost a dostupnost zdrojů pro dokončení aktiva, schopnost využít či prodat aktivum (existence poptávky, užitečnost pro podnik) a spolehlivost ocenění nákladů na získání tohoto aktiva, můžeme náklady na vývoj aktivovat do nedokončeného nehmotného majetku. (Dvořáková, 2011, s. 89-90)

U vybraných společností

Společnost PREDistribuce vykazuje výsledky výzkumu a vývoje v samostatné položce Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje v Dlouhodobém nehmotném majetku, zatímco

ve Skupině PRE jsou tyto výsledky zahrnuty v položce Nehmotný majetek. V příloze však již žádná nepodává přesnější informace o těchto výsledcích, odpisy jsou zahrnuty pod souhrnnými položkami Ostatní nehmotný majetek.

Označ.	Text	Pozn.	2011		2010	
					Netto	
	AKTIVA CELKEM		47 469 376	-19 964 863	27 504 513	27 147 762
B.	Dlouhodobý majetek		44 916 174	-19 946 009	24 970 165	24 543 095
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	(8)	48 574	-8 506	40 068	17 776
B. I. 2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje		13 330	-8 424	4 906	5 584
3.	Software		82	-82	--	--
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek		35 162	--	35 162	12 192

Obrázek 3: Výsledky výzkumu a vývoje podle české legislativy u společnosti PREdistribuce (PREdistribuce, a.s., 2011, s. 46)

	Pozn.	2011	2010
AKTIVA			
Pozemky, budovy a zařízení	(13)	16 928 531	15 805 631
Nehmotný majetek	(14)	233 327	215 742
Pohledávky z obchodních vztahů a ostatní pohledávky	(16)	28 213	21 335
Dlouhodobá aktiva		17 190 071	16 042 708

Obrázek 4: Výsledky výzkumu a vývoje podle IFRS u Skupiny PRE (Pražská energetika, a.s., 2011, s. 102)

Společnost SMP Net a skupina SMP vykazují výzkum a vývoj stejným způsobem, jako předchozí společnost, v příloze společnosti SMP Net je však ponechána položka Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a přírůstky a oprávky jsou členěny ve stejné struktuře, jako v rozvaze. Bohužel Skupina SMP v příloze opět shrnula tyto výsledky do položky Ostatní. Zbylé společnosti výsledky výzkumu a vývoje neuvádějí.

6.1.2 Goodwill

V rámci standardizace účetních závěrek či v národních úpravách bývá goodwill často vyčíslován jako přebytek pořizovacích nákladů nabývané podnikatelské jednotky (nebo fair value nabývané podnikatelské jednotky) nad součtem částek jednotlivých nabytých identifikovatelných aktiv snížených o závazky. (Zelenka, 2006, s. 38)

Česká účetní legislativa

Goodwill se odpisuje rovnoměrným způsobem nejpozději do 60 měsíců od nabytí podniku, jeho části nebo od rozhodného dne přeměny. Účetní jednotka však může rozhodnout o době odpisování delší než 60 měsíců, tuto skutečnost musí odůvodnit v příloze. (Česko, 2002, §6)

IFRS

Podle IFRS 3 Podnikové kombinace je goodwill aktivem, představujícím budoucí ekonomické užítky plynoucí z ostatních aktiv nabytých podnikovou kombinací, které není možno individuálně identifikovat a zaúčtovat. Goodwill se neodepisuje, pouze se pravidelně testuje na snížení hodnoty. Příležitostně může nabyvatel realizovat výhodnou koupi (negativní goodwill), kdy nabytá čistá aktiva mají vyšší hodnotu než náklady na podnikovou kombinaci. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 242-243) Goodwill mimo podnikové kombinace nelze aktivovat (viz IAS 38).

U vybraných společností

Společnosti SMP Net a VČP Net vykazují shodně goodwill v položce stejného názvu. Můžeme také vidět, že goodwill postupně odepisují. Goodwill byl u obou společností záporný a v roce 2011 jej obě shodně odepsaly (do výnosů) až do 0 (odepsaly jej 5 let). Naopak u Skupiny SMP či VČP položku goodwillu nenalezneme ani ve výkazu o finanční pozici skupiny, ani v komentáři, neboť tento goodwill podle IFRS neaktivují.

Označení	AKTIVA	31. 12. 2011			31. 12. 2010
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	8 153 751	-487 529	7 666 222	7 689 558
B.	Dlouhodobý majetek	7 468 371	-475 607	6 992 764	7 008 119
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	-6 164 165	6 178 272	14 107	-1 224 136
B. I. 1.	Software	7 988	-3 169	4 819	6 750
B. I. 2.	Goodwill	-6 184 856	6 184 856	0	-1 236 971
B. I. 3.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	9 288	-3 415	5 873	5 245
B. I. 4.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	3 415	0	3 415	840

Obrázek 5: Goodwill podle české legislativy u společnosti VČP Net (VČP Net, s.r.o., 2012, s. 14)

6.2 Dlouhodobá hmotná aktiva

Společnost Dalkia Industry CZ a PREdistribuce používají ke klasifikování dlouhodobého hmotného majetku hranici stanovenou Zákonem o dani z příjmu (40 tis. Kč). PREdistribuce navíc uvádí, že majetek v hodnotě 2 - 40 tis. Kč je považován za drobný DHM a je účtován do nákladů. Pražská plynárenská považuje za DHM majetek, jehož hodnota převyšuje 10 tis. Kč, avšak odepisuje až majetek, jehož hodnota je vyšší než 40 tis. Kč. Společnosti SMP Net a VČP Net shodně účtují DHM od 10 tis. Kč a odepisují majetek již od této částky. Také mají uvedeno, že uplatňují roční odpisové sazby, které se liší od sazeb odpočitatelných pro daňové účely. Všechny společnosti odepisují lineární metodou.

Skupina PRE řadí mezi DHM majetek, jehož cena převyšuje 40 tis. Kč a majetek v hodnotě 2 - 40 tis. Kč řadí mezi drobný DHM, který účtuje rovnou do nákladů. Skupina Pražská plynárenská také považuje za DHM takový majetek, který má vyšší hodnotu než 40 tis. Kč, majetek s hodnotou pod 10 tis. Kč účtuje rovnou do nákladů při spotřebě. Dá se tedy předpokládat, že majetek mezi 10 - 40 tis. Kč považuje za drobný DHM. Ostatní skupiny nemají hranice pro zařazení majetku mezi DHM popsány. Všechny skupiny shodně používají rovnoměrné odpisy a testují majetek na možné snížení (zvýšení) hodnoty.

6.2.1 Investice do nemovitostí

Česká účetní legislativa

Legislativa zabývající se podnikatelskými subjekty tento pojem nezná a veškeré budovy a pozemky zařazuje do dlouhodobého hmotného majetku (DHM), pokud nejsou zbožím (např. u realitních kanceláří). (Strouhal a Žďárská, 2008, s. 146)

IFRS

Standard IAS 40 Investice do nemovitostí definuje investici do nemovitosti jako nemovitost (budovu či pozemek) drženou spíše za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem zhodnocení či obojího, než pro užívání při výrobě, dodávkách a prodeji statků či administrativní činnosti. Investice do nemovitosti se vykazuje jako aktivum pouze tehdy, pokud je pravděpodobné, že účetní jednotka získá budoucí ekonomické užítky spojené s investicí do nemovitosti a lze spolehlivě zjistit pořizovací náklady spojené s investicí do nemovitosti. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 227-230)

U vybraných společností

Investice do nemovitostí vykazují ve svých výkazech pouze Skupina SMP a VČP.

	31. prosince 2011 mil. Kč	31. prosince 2010 mil. Kč	Poznámka
AKTIVA			
Dlouhodobá aktiva			
Pozemky, budovy a zařízení	6 789	6 518	6
Investice do nemovitostí	236	187	7
Nehmotná aktiva	11	12	8
Deriváty	1	7	13

Obrázek 6: Investice do nemovitostí podle IFRS u Skupiny SMP (Severomoravská plynárenská, a.s., 2012, s. 44)

6.2.2 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji

Česká účetní legislativa

V českém účetnictví je opět nenalezneme (s výjimkou vybraných účetních jednotek, které tento pojem již znají). Aktiva jsou zařazena do jednotlivých skupin majetku. (Price-waterhouseCoopers Audit, s.r.o., 2009, s. 47)

IFRS

Podle IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti je aktivum zařazeno do této kategorie, pokud bude jeho účetní hodnota zpětně získaná spíše prodejem než pokračujícím užíváním, aktivum musí být k dispozici k okamžitému prodeji a jeho prodej musí být vysoce pravděpodobný (musí být přijat závazný plán prodeje a zahájeno vyhledávání kupce), očekává se do 1 roku. Proto je také tato položka zařazená mezi krátkodobými aktivy. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 250-252)

U vybraných společností

Skupiny Dalkia, SMP a VČP vykazují aktiva držená k prodeji. Skupina Dalkia je uvádí přímo v oběžných aktivech jako Aktiva držená k prodeji, skupiny SMP a VČP je drobně oddělují od oběžných aktiv vytvořením sumarizačního řádku a tato Dlouhodobá aktiva držená k prodeji přičtou až nakonec oběžných aktiv. Zřejmě tímto chtějí zdůraznit, že ačkoliv je tato položka v oběžných aktivech, charakter majetku, který zahrnuje, je dlouhodobý a zde patří pouze proto, že bude prodán do 1 roku.

Krátkodobá aktiva			
Obchodní a jiné pohledávky	108	77	9
Deriváty	35	37	18
Pohledávky z titulu nevyfakturovaných dodávek plynu a elektřiny	220	349	10
Pohledávky z titulu daně z přidané hodnoty	74	73	
Peníze a peněžní ekvivalenty	279	696	11
	716	1 232	
Dlouhodobá aktiva držená k prodeji	0	5	12
Krátkodobá aktiva celkem	716	1 237	
AKTIVA CELKEM	5 148	5 519	

Obrázek 7: Dlouhodobá aktiva držená k prodeji podle IFRS u Skupiny VČP (Východočeská plynárenská, a.s., 2012, s. 44)

6.2.3 Finanční leasing

Česká účetní legislativa

Majetek vlastní pronajímatel a ten jej také odepisuje. Nájemce (uživatel) majetku jej v podrozvahové evidenci a uvede jej v příloze. Jelikož česká legislativa nepoužívá současnou hodnotu, závazek nájemce (pohledávka pronajímatele) se účtuje pomocí časového rozlišení do nákladů (výnosů). Nájemce majetek zařadí do aktiv (v kupní, případně reprodukční ceně) až po ukončení leasingu a převodu majetku.

IFRS

Finanční leasing je leasing, který převádí všechna podstatná rizika a užitky spojené s vlastnictvím aktiva. Podle IAS 17 Leasingy vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního tyto skutečnosti:

- po skončení leasingu je majetek převeden na nájemce,
- pronájem tvoří podstatnou část ekonomické životnosti majetku,
- na začátku leasingu se současná hodnota leasingových splátek blíží reálné hodnotě majetku,
- majetek je speciální povahy, kterou využije jen konkrétní nájemce,
- na počátku leasingu je sjednána výhodná opce na nákup majetku po ukončení leasingu.

Nájemce majetek vykáže jako aktivum (závazek z leasingu v závazcích) v nižší ze současné hodnoty leasingových splátek a reálné hodnoty aktiva a bude jej odepisovat jako ostatní aktiva. Platby rozlišuje na splátky, snižující závazek z leasingu, a úrok. Naopak pronajímatel aktivum držené v rámci finančního leasingu vykáže formou pohledávky, ve výši čisté investice do leasingu. Neúčtuje o majetku ani odpisech, přijaté splátky rozděluje na úrok a splátku pohledávky. (Deloitte Česká republika, 2008, s. 6-10)

U vybraných společností

Společnost Dalkia Industry CZ používá stroje a zařízení evidované v zůstatkové hodnotě 0 tis. Kč, pořízené v předchozích letech v rámci finančního leasingu. Skupina si pronajímá výrobní zařízení formou finančních leasingů. Zůstatková hodnota najatých strojů, topenišského zařízení a staveb k 31. prosinci 2011 činila 51 mil. Kč.

Společnost PREDistribuce si najímá technologie a technologické celky. Skupina PRE má v příloze velmi podrobně uvedené informace o závazcích z finančního leasingu.

Závazky z leasingu	Minimální leasingové splátky		Současná hodnota minimálních leasingových splátek	
	2011	2010	2011	2010
Leasingové platby splatné do 1 roku	26 251	14 670	26 010	14 351
Leasingové platby splatné od 1 roku do 5 let	30 728	50 298	29 239	47 960
Leasingové platby splatné za více než 5 let	999	1 410	896	1 176
Leasingové platby celkem	57 978	66 378	56 145	63 487
Budoucí leasingové poplatky	-1 833	-2 891		
Současná hodnota minimálních leasingových splátek	56 145	63 487	56 145	63 487
Závazky z obchodních vztahů a ostatní závazky				
Dlouhodobé			41 652	49 136
Krátkodobé			14 493	14 351
Celkem			56 145	63 487
Dlouhodobý hmotný majetek				
Zůstatková cena majetku pořízeného formou finančního leasingu			56 145	63 487

Obrázek 8: Závazky z finančního leasingu podle IFRS u Skupiny PRE (Pražská energetika, a.s., 2011, s. 89)

Společnost SMP Net uvádí, že získala majetek po skončení finančního leasingu v částce 28 mil. Kč a stále splácí závazky ze současných smluv, neuvádí však, o jaký druh majetku se jedná. Skupina SMP zobrazuje v tabulce majetek, pořízený formou finančního leasingu i s odpisy a zůstatkovými cenami majetku. Jedná se o stroje a zařízení, plynovody a ostatní strojní a kancelářské vybavení. Závazky z finančního leasingu u ní tvoří již pouze 1 mil. Kč, splatný do 1 roku.

Společnost VČP Net zatím nemá v rozvaze žádný majetek po ukončeném finančním leasingu, závazky má splatné do 1 roku. Skupina VČP má v rámci finančního leasingu pořízeny plynovody a její závazky jsou také splatné do 1 roku.

Jediná společnost Pražská plynárenská nevyužívá finančního leasingu (nebo o něm nemá informace v účetní závěrce).

6.3 Dlouhodobé pohledávky

Česká účetní legislativa

České účetní předpisy neurčují minimální hodnotu pohledávky pro zařazení mezi dlouhodobé. Jediné kritérium je splatnost delší než 1 rok. (Česko, 2002, §10) Vlastní pohledávky jsou oceněny jmenovitou hodnotou, pohledávky nabyté vkladem či nákupem pořizovací cenou a pohledávky určené k obchodování se přeceňují na reálnou hodnotu. (Česko, 1991b, §25)

IFRS

IFRS řadí pohledávky mezi finanční nástroje. IAS 32 definuje finanční nástroj jako smlouvu, kterou vzniká finanční aktivum jedné jednotky a zároveň finanční závazek nebo kapitá-

lový nástroj jiné jednotky. Finanční nástroje se dělí na 4 základní kategorie, podle kterých se následně oceňují a vykazují. Pohledávky určené k obchodování patří do kategorie Poskytnuté úvěry a pohledávky, pokud se účetní jednotka rozhodne, může je však zařadit i do jiných kategorií. Při prvním zaúčtování se přecení na reálnou hodnotu sníženou o transakční náklady. Následně se dlouhodobé pohledávky oceňují metodou amortizovaných nákladů (zůstatkovou cenou). Znamená to, že se pohledávka zachytí odúročená a postupem času se její hodnota zvyšuje o časově adekvátní výnosový úrok, tzn. k datu splatnosti bude oceněna právě nominální hodnotou, která má být splacena. (Dvořáková, 2011, s. 189-204)

U vybraných společností

Lze vidět, že v českém účetnictví se dlouhodobé pohledávky zařazují mezi oběžná aktiva (rozvaha společnosti SMP Net), zatímco v IFRS jsou v dlouhodobých aktivech (Skupina SMP). Podle mého názoru je lepší je řadit mezi dlouhodobá aktiva, jelikož jsou splatné za více než 1 rok (proto dlouhodobé), čímž splňují podmínku užívání po dobu delší než 1 rok. Všechny nemusí splňovat požadavek na minimální hodnotu, ale z hlediska doby užívání i likvidnosti spadají spíše do dlouhodobých aktiv než do oběžných.

C.	Oběžná aktiva	1 053 606	-20 115	1 033 491	1 086 626
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	440	0	440	510
C. II. 1.	Dlouhodobě poskytnuté zálohy	440	0	440	510
C. III.	Krátkodobé pohledávky	1 053 166	-20 115	1 033 051	1 086 069

Obrázek 9: Dlouhodobé pohledávky podle české legislativy u společnosti SMP Net (SMP Net, s.r.o., 2012, s. 14)

	31. prosince 2011 mil. Kč	31. prosince 2010 mil. Kč	Poznámka
AKTIVA			
Dlouhodobá aktiva			
Pozemky, budovy a zařízení	6 789	6 518	6
Investice do nemovitostí	236	187	7
Nehmotná aktiva	11	12	8
Deriváty	1	7	13
Odložená daňová pohledávka	19	19	16
Obchodní a jiné pohledávky	20	21	9
Ostatní dlouhodobá aktiva	0	12	
Dlouhodobá aktiva celkem	7 076	6 776	

Obrázek 10: Dlouhodobé pohledávky podle IFRS u Skupiny SMP (Severomoravská plynárenská, a.s., 2012, s. 44)

6.4 Zásoby

Společnost Dalkia Industry CZ eviduje v rozvaze materiál, který oceňuje pořizovacími cenami, úbytky pak metodou váženého aritmetického průměru. Na tento materiál má vytvořenou opravnou položku. Jak lze vidět v rozvaze, opravné položky se vykazují v kolonce korekce k dané položce a snižují tak netto hodnotu položky.

Označ.	Aktiva	Řád.	Běžné účetní období		Minulé účetní období	
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				
C.	Oběžná aktiva (ř.32+39+48+58)	031	744 861	- 3 733	741 128	539 388
C.I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	9 301	- 3 498	5 803	31
C.I.	1. Materiál	033	9 301	- 3 498	5 803	31
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034				
	3. Výrobky	035				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
	5. Zboží	037				
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038				

Obrázek 11: Zásoby podle české legislativy u společnosti Dalkia Industry CZ (Dalkia Industry CZ, a.s., 2012, s. 13)

Skupina Dalkia vykazuje souhrnně položku Zásob. V komentáři se můžeme dočíst, že zde patří materiál a pohonné hmoty, nedokončená výroba a emisní povolenky. Zásoby oceňuje pořizovacími cenami nebo čistou realizovatelnou hodnotou (nižší z těchto hodnot), spotřeba je účtována metodou váženého aritmetického průměru a k datu sestavení účetní závěrky prověřuje snížení hodnoty zásob. Povolenky na emise skleníkových plynů oceňuje pořizovací nebo tržní cenou (zahrnuje-li nákup finanční derivát). S povolenkami pak dále obchoduje.

Společnost Pražská plynárenská má v rozvaze položky materiálu (nejvýznamnější položkou je plyn uskladněný v zásobníku zemního plynu) a zboží. Oceňuje v pořizovacích cenách snížených o opravné položky, které tvoří k pomaluobrátkovým a zastaralým zásobám. Skupina Pražská plynárenská uvádí v rozvaze pouze položku zásoby, kterou podle komentáře tvoří materiál (opět především plyn v zásobníku), nedokončená výroba, výrobky a zboží. Zásoby oceňuje stejným způsobem jako Skupina Dalkia.

Společnost PREdistribuce v rozvaze žádné zásoby neuvádí, ale Skupina PRE ano. Jedná se o materiál a zboží. Z důvodu omezené využitelnosti byl k zásobám vytvořen odpis na čistou realizovatelnou hodnotu, který byl vykázán v položce Ostatní zisky a ztráty.

Společnosti SMP Net ani VČP Net (stejně jako skupiny k nim patřící) nevykazují žádné zásoby.

6.5 Závazky

6.5.1 Rezervy

Česká účetní legislativa

Rezervami podle zákona o rezervách jsou např. rezerva na opravy hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost a ostatní rezervy (na odbahnění rybníka, sanaci pozemků dotčených těžbou, vypořádání důlních škod) v rozsahu stanoveném zákonem o rezervách. Rezervy se nesmí tvořit na pořízení hmotného a nehmotného majetku. (Česko, 1992b, § 2, 4, 10) Ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. jsou uvedeny další rezervy, např. rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na daň z příjmů, na garanční opravy a na restrukturalizaci. (Česko, 2002, § 16) Účetní jednotka může tvořit i další rezervy pro vlastní potřeby.

IFRS

Tvoří se rezervy zejména na záruční opravy prodaných výrobků, na nevýhodné smlouvy (náklady plynoucí ze smlouvy převýší očekávané užitky a podnik nemá možnost od smlouvy odstoupit), na rekultivaci, na likvidaci aktiva, na restrukturalizaci. (Dvořáková, 2011, s. 227-237) Účetní jednotka může tvořit i další rezervy, pokud splňují požadavky standardu IAS 37, popř. dalších standardů.

U vybraných společností

Společnost Dalkia Industry CZ tvoří podle rozvahy ostatní rezervy, v příloze však nemá uvedeno, za jakým účelem tyto rezervy tvoří. Víme pouze, že to nebudou rezervy na důchody a daň z příjmů, protože u nich má v rozvaze nulovou hodnotu. Skupina Dalkia vede rezervy na obnovu pozemku, soudní spory a ostatní rezervy, kam zahrnuje rezervu na likvidaci majetku, na náhrady škod z exhalací a další rezervy na rizika plynoucí z hlavní činnosti skupiny.

Společnost Pražská plynárenská tvoří rezervu na daň z příjmů a rezervu na nevyčerpanou dovolenou a odměny zaměstnanců. Skupina Pražská plynárenská má v příloze uvedenu rezervu na nevyčerpanou dovolenou, rezervu na odměny zaměstnanců a rezervu na nedořešený obchodní spor.

Rezervy u společnosti PREdistribuce jsou rozděleny do 3 kategorií: podnikatelská rizika (vyplývají z provozování dlouhodobých aktiv), mzdy (mzdy vyplácené v závislosti na splnění cíle a mzdy odpovídající vzniklému nevyčerpanému nároku na dovolenou) a zaměstnanecké požitky (odměny při odchodu do důchodu, odměny při pracovních a životních

jubileích a nevyčerpané volitelné benefity). Dlouhodobá část těchto závazků byla diskontována k datu závěrky. PREDistribuce je tak jedinou společností, u které jsem našla informaci o diskontování, které pro společnosti účtující podle českých předpisů není povinné. Skupina PRE má také rezervy na podnikatelská rizika (provozování dlouhodobých aktiv a soudní spor) a mzdy a také ostatní rezervy, které nemá dále rozvedeny.

Společnosti SMP Net a VČP Net vykazují shodně rezervy na daň z příjmů a rezervy na závazky z identifikovatelných podnikatelských rizik. Skupiny SMP a VČP pak účtují o rezervách na restrukturalizaci a ostatních rezervách, dále nespecifikovaných.

U všech společností, účtujících podle českých předpisů jsem v příloze našla, že rezervy účtují, pokud mají současný závazek, je pravděpodobné, že bude na vypořádání tohoto závazku třeba vynaložit vlastní zdroje a existuje spolehlivý odhad výše závazku. Toto představuje definici rezerv podle IFRS a vidíme, že společnosti tuto definici používají také, protože česká legislativa definici rezervy nemá.

6.5.2 Odložená daň

Všechny společnosti vykazují odložený daňový závazek, jediná společnost Pražská plynárenská vykazuje v roce 2011 odloženou daňovou pohledávku (v roce 2010 vykazovala odložený daňový závazek). Přechodné rozdíly vedoucí k odloženému daňovému závazku jsou především: rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého majetku, opravné položky (k majetku, zásobám, pohledávkám), oceňovací rozdíly, rezervy a u společnosti PREDistribuce i závazek vyplývající z kolektivní smlouvy. V rozvaze podle české legislativy je odložená daňová pohledávka vykázána v dlouhodobých pohledávkách v oběžných aktivech a odložený daňový závazek v dlouhodobých závazcích v cizích zdrojích.

C.	Oběžná aktiva	7 010 429	-210 583	6 799 846	7 422 953
C. I.	Zásoby	504 762	0	504 762	312 696
C. I.	1. Materiál	504 122	0	504 122	311 967
	2. Zboží	340	0	340	401
	3. Poskytnuté zálohy na zásoby	300	0	300	328
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	45 782	0	45 782	24 151
C. II.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	13 260	0	13 260	45
	2. Jiné pohledávky	20 606	0	20 606	24 106
	3. Odložená daňová pohledávka	11 916	0	11 916	0

Obrázek 12: Odložená daňová pohledávka podle české legislativy u společnosti Pražská plynárenská (Pražská plynárenská, a. s., 2011, s. 44)

B.		Cizí zdroje	7 975 653	8 779 028
B. I.		Rezervy	28 785	9 678
B. I.	1.	Ostatní rezervy	28 785	9 678
B. II.		Dlouhodobé závazky	2 969	3 333
B. II.	1.	Dlouhodobé přijaté zálohy	2 969	3 050
	2.	Odložený daňový závazek	0	283

Obrázek 13: Odložený daňový závazek podle české legislativy u společnosti Pražská plynárenská (Pražská plynárenská, a. s., 2011, s. 46)

V příloze k účetní závěrce je obvykle členění daní na splatnou a odloženou. U odložené daně můžeme nalézt, z jakých přechodných rozdílů se v běžném a minulém účetním období daň skládala. Záporné částky představují odložený daňový závazek, kladné částky pohledávku. Všechny odložené daně byly počítány se sazbou 19 %.

Odložený daňový závazek/pohledávku lze analyzovat následovně:

(v tis. Kč)

	31. prosince 2011	31. prosince 2010
Zrychlené daňové odpisy majetku	-22 649	-20 605
Rezervy a opravné položky	34 863	20 986
Ostatní	-298	-664
Čistý odložený daňový závazek/pohledávka	11 916	-283

Obrázek 14: Členění odložené daně v příloze účetní závěrky podle české legislativy u společnosti Pražská plynárenská (Pražská plynárenská, a. s., 2011, s. 64)

Skupiny Dalkia, Pražská plynárenská a PRE vykazují v roce 2011 odložený daňový závazek. Skupiny SMP a VČP vykazují jak odložený daňový závazek, tak i odloženou daňovou pohledávku. Ve výkazu o finanční pozici tak nalezneme obě tyto části odložené daně současně. Odložená daňová pohledávka je zobrazena v dlouhodobých pohledávkách, které jsou však zahrnuty v dlouhodobém majetku (na rozdíl od české legislativy). Odložený daňový závazek je mezi dlouhodobými závazky.

	31. prosince 2011 mil. Kč	31. prosince 2010 mil. Kč	Poznámka
AKTIVA			
Dlouhodobá aktiva			
Pozemky, budovy a zařízení	6 789	6 518	6
Investice do nemovitostí	236	187	7
Nehmotná aktiva	11	12	8
Deriváty	1	7	13
Odložená daňová pohledávka	19	19	16
Obchodní a jiné pohledávky	20	21	9
Ostatní dlouhodobá aktiva	0	12	
Dlouhodobá aktiva celkem	7 076	6 776	

Obrázek 15: Odložená daňová pohledávka podle IFRS u Skupiny SMP (Severomoravská plynárenská, a.s., 2012, s. 44)

Dlouhodobé závazky			
Rezervy	2	3	14
Ostatní dlouhodobé závazky	80	72	15
Odložený daňový závazek	591	542	16
Dlouhodobé závazky celkem	673	617	

Obrázek 16: Odložený daňový závazek podle IFRS u Skupiny SMP (Severomoravská plynárenská, a.s., 2012, s. 45)

Tyto závazky a pohledávky jsou pak v komentáři k účetní závěrce vzájemně kompenzovány, což je zobrazeno na následujícím obrázku. Celková odložená daň u Skupiny SMP je pak součtem čisté odložené daňové pohledávky a čistého odloženého daňového závazku, v tomto případě činí -572 mil. Kč (19 mil. Kč - 591 mil. Kč; odložený daňový závazek).

Kompenzace odložené daňové pohledávky		
	31. prosince 2011 mil. Kč	31. prosince 2010 mil. Kč
Odložená daňová pohledávka s očekávanou realizací za více než 12 měsíců	9	9
Odložená daňová pohledávka s očekávanou realizací do 12 měsíců	10	10
Čistá odložená daňová pohledávka	19	19
Kompenzace odloženého daňového závazku		
	31. prosince 2011 mil. Kč	31. prosince 2010 mil. Kč
Odložená daňová pohledávka s očekávanou realizací za více než 12 měsíců	3	3
Odložená daňová pohledávka s očekávanou realizací do 12 měsíců	9	3
Odložený daňový závazek, který má být vyrovnán za více než 12 měsíců	-603	-548
Čistý odložený daňový závazek	-591	-542

Obrázek 17: Kompenzace odložené daňové pohledávky a závazku podle IFRS u Skupiny SMP (Severomoravská plynárenská, a.s., 2012, s. 82)

Popis jednotlivých složek odložené daně je v komentáři u IFRS mnohem podrobnější, než je tomu v příloze k české účetní závěrce. Příkladem je komentář Skupiny Dalkia. Obsahuje typické přechodné rozdíly u vybraných Skupin. Kromě těchto rozdílů vykazují Skupiny přechodné rozdíly z opravných položek k zásobám a pohledávkám, závazků a Skupina PRE dokonce ze zajištění peněžních toků.

v tis. Kč	Zůstatek k 1. 1. 2011	Vykázáno v hosp. výsledku	Vykázáno ve vlastním kapitálu	Vliv akvizice	Zůstatek k 31. 12. 2011
Pozemky, budovy a zařízení	934 067	101 372	–	–	1 035 439
Ostatní investice	37 339	–	–	–	37 339
Zásoby	(17 898)	(871)	–	–	(18 769)
Zásoby emisních povolenek včetně rezervy	(93 723)	95 864	–	–	2 141
Rezervy	(47 080)	(54 986)	(2 851)	–	(104 917)
Ostatní položky	(10 137)	(1 496)	(6 059)	–	(17 692)
Celkem	802 568	139 883	(8 910)	–	933 541

Obrázek 18: Členění odložené daně v komentáři účetní závěrky podle IFRS u Skupiny Dalkia (Dalkia Česká republika, a.s., 2012, s. 63)

Na tomto obrázku lze také vidět způsob zobrazování záporných položek u většiny společností, vykazujících podle IFRS (záporná položka je dána do závorky). U nás se toto zobrazování příliš nerozšířilo a většina společností stále používá před zápornou položkou znaménko minus.

7 ANALÝZA POLOŽEK VÝKAZU ZISKU A ZTRÁT

Podle IFRS musí společnosti v účetní závěrce uvést výnosy a náklady buď ve výkazu o úplném výsledku hospodaření, nebo ve dvou výkazech: výkazu o úplném výsledku hospodaření a výkazu zisku a ztrát. Skupiny Dalkia a PRE použily pouze oba dva výkazy. Skupina Dalkia dokonce použila pro svůj výkaz zisku a ztrát účelové členění.

Konsolidovaný výkaz zisků a ztrát za rok končící 31. prosincem

v tis. Kč	Bod	2011	2010
Výnosy	7	13 196 233	13 824 011
Náklady na prodej	8	(9 649 077)	(9 939 130)
Hrubý zisk		3 547 156	3 884 881
Odbytové náklady	9	(67 115)	(212 251)
Správní náklady	10	(777 492)	(990 910)
Ostatní výnosy a náklady	6	–	3 084 355
Provozní hospodářský výsledek		2 702 549	5 766 075
Finanční výnosy	11	95 324	174 076
Finanční náklady	11	(162 127)	(246 420)
Čisté finanční náklady		(66 803)	(72 344)
Zisk před zdaněním		2 635 746	5 693 731
Daň z příjmů	12	(556 604)	(534 554)
Zisk za účetní období		2 079 142	5 159 177
Případající na:			
Podíly akcionářů mateřského podniku		2 072 952	5 151 577
Podíly nezakládající ovládnání		6 190	7 600
Zisk za účetní období		2 079 142	5 159 177

Obrázek 19: Výkaz zisku a ztrát v účelovém členění podle IFRS u Skupiny Dalkia (Dalkia Česká republika, a.s., 2012, s. 47)

Podle IFRS společnosti mohou použít účelové členění, musí však uvést i členění druhové pro predikci budoucích peněžních toků. Tuto podmínku Skupina Dalkia splňuje v komentáři, kde má každou položku z výkazu zisku a ztrát podrobně rozepsanu.

Skupiny Pražská plynárenská, SMP a VČP zveřejňují pouze výkaz o úplném výsledku hospodaření. Můj názor však je, že ani jeden z těchto výkazů nesplňuje podmínky definované standardem IAS 1, ve kterém je stanoveno: „*Jednotka je povinna zveřejnit ve výkazu o úplném výsledku tyto položky:*

- *výsledek za období připadající nekontrolnímu podílu a vlastníkům mateřské jednotky*
- *celkový úplný výsledek za období připadající nekontrolnímu podílu a vlastníkům mateřské jednotky.*“ (Jílek a Svobodová, 2012, s. 83-84)

Všechny skupiny uvádí výsledek za období a celkový úplný výsledek za období, žádná z těchto 3 skupin však neuvádí ve výkazu o úplném výsledku hospodaření podíl těchto výsledků, připadající mateřské jednotce a nekontrolním podílům. Podle mého názoru by měly tyto podíly zobrazit ve výkazu i za předpokladu, že nekontrolní podíl bude roven nule. Takto to provedla Skupina PRE, která zobrazila na konci výkazu Úplný výsledek hospodaření přiřaditelný akcionářům mateřské společnosti. Po sečtení zisku z běžné činnosti po zdanění a ostatního úplného výsledku po zdanění dostaneme částku, která je rovna právě úplnému výsledku hospodaření přiřaditelnému akcionářům mateřské společnosti. Z tohoto výkazu lze tedy vyvodit, že Skupina PRE nemá žádný nekontrolní podíl.

Konsolidovaný výkaz o úplném výsledku hospodaření (tis. Kč)		
	2011	2010
Zisk z běžné činnosti po zdanění	2 881 373	2 245 663
Ostatní úplný výsledek hospodaření:		
Přecenění ostatních finančních aktiv	3 344	-437
Zajištění peněžních toků	178 538	947
Ostatní úplný výsledek po zdanění celkem	181 882	510
Úplný výsledek hospodaření přiřaditelný akcionářům mateřské společnosti	3 063 255	2 246 173

Obrázek 20: Výkaz o úplném výsledku hospodaření podle IFRS u Skupiny PRE (Pražská energetika, a.s., 2011, s. 67)

Z výkazů ostatních skupin (kromě Skupiny Dalkia, která má přesné částky pro akcionáře mateřské společnosti a pro podíly nezakládající ovládání) toto poznat nelze a relevantní informace jsem nenalezla ani v komentáři k účetní závěrce. Na výkazu o úplném výsledku hospodaření Skupiny Dalkia je demonstrováno, jak by tento výkaz mohl (měl) vypadat, aby splňoval požadavky standardu IAS 1.

Konsolidovaný výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. prosincem

v tis. Kč	2011	2010
Zisk za účetní období	2 079 142	5 159 177
Zaměstnanecké požitky – pojistně matematické zisky	(13 709)	30 832
Změna reálné hodnoty zajišťovacích instrumentů	(25 825)	(3 715)
Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních subjektů	(11 250)	(2 351)
Ostatní úplný výsledek	(50 784)	24 766
Úplný výsledek za účetní období	2 028 358	5 183 943
Případající na:		
Podíly akcionářů mateřského podniku	2 022 438	5 176 135
Podíly nezakládající ovládání	5 920	7 808
Úplný výsledek za účetní období	2 028 358	5 183 943

Obrázek 21: Výkaz o úplném výsledku hospodaření podle IFRS u Skupiny Dalkia (Dalkia Česká republika, a.s., 2012, s. 48)

Společnosti, vykazující podle české účetní legislativy zveřejňují pouze výkaz zisku a ztrát. Všechny společnosti mají sestaven výkaz v požadovaném formátu v druhovém členění výnosů a nákladů.

7.1 Výnosy

Všechny společnosti (a skupiny) mají podle očekávání nejvyšší výnosy z tržeb za vlastní služby a výrobky. V příloze mají výnosy velice podrobně popsány Skupiny PRE, Pražská plynárenská, SMP a VČP vykazující podle IFRS. Tyto skupiny mají výnosy přehledně rozčleněny již ve výkazu úplného výsledku, popř. výkazu zisku a ztráty, v komentáři je však ještě podrobněji rozčlenily. Menší nedostatky shledávám u Skupiny Dalkia, která má výnosy ve výkazu zisku a ztrát zobrazeny pouze ve 3 položkách (výnosy z prodeje, ostatní provozní výnosy a finanční výnosy), avšak její komentář poskytuje méně informací, než je tomu u ostatních skupin. Ze společností vykazujících podle českých předpisů má nejpodrobnější členění výnosů společnost PREdistribuce, které je srovnatelné se skupinami vykazujícími podle IFRS. Naopak velmi strohé členění shledávám u společností SMP Net a VČP Net, které v příloze rozdělí pouze tržby z prodeje plynu do 3 kategorií (velkoobdoběratelé a střední odběratelé, maloobdoběratelé a domácnosti) a dále se výnosy nezabývají.

7.2 Náklady

Rozdíly v nákladech můžeme pozorovat hned u několika položek.

7.2.1 Odpisy

Česká účetní legislativa

Podle Zákona o daních z příjmu se dlouhodobý hmotný majetek odepisuje rovnoměrně (lineárně) nebo zrychleně, nehmotný majetek pouze rovnoměrně. (Česko, 1992a, § 30, 32a) V tomto zákoně jsou přímo určeny sazby a koeficienty pro odpisování a třídění hmotného majetku do odpisových skupin. Od roku 2010 je Vyhláškou č. 500/2002 Sb. povoleno také komponentní odepisování. (Česko, 2002, § 56a) Výkonové odpisy slouží pouze pro potřeby manažerského účetnictví.

IFRS

Standard IAS 16 uvádí tři metody odpisování: metodu rovnoměrných odpisů, metodu zmenšujícího se základu a metodu výkonových odpisů. Účetní jednotka by měla zvolit takovou metodu, která nejlépe odráží proces spotřeby užitků aktiva. Pro účely odpisování

je nutno rozdělit aktivum na části, které mají různou dobu použitelnosti (pokud je jejich hodnota významná) a tyto části odpisovat odděleně (komponentní odpisování). (Dvořáková, 2011, s. 107-110)

U vybraných společností

Společnosti Dalkia, Pražská plynárenská a PREDistribuce odepisují dlouhodobý hmotný majetek, jehož hodnota je vyšší než 40 tis. Kč. Společnosti SMP Net a VČP Net shodně účtují DHM od 10 tis. Kč a odepisují majetek již od této částky. Také mají uvedeno, že uplatňují roční odpisové sazby, které se liší od sazeb odpočitatelných pro daňové účely. Všechny společnosti odepisují lineární metodou. Všechny skupiny shodně používají rovnoměrné odpisy a testují majetek na možné snížení (zvýšení) hodnoty.

7.2.2 Nákladové úroky

Česká účetní legislativa

Nákladové úroky jsou vykazovány na akruální bázi s ohledem na smluvní úrokovou sazbu dluhového nástroje. Finanční instituce používají povinně efektivní úrokovou sazbu v případech stanovených vyhláškou, ostatní jednotky efektivní úrokovou sazbu nepoužívají. (PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., 2009, s. 38)

IFRS

Také vykazují nákladové úroky na akruální bázi. Pokud nákladové úroky obsahují slevu nebo prémii z vydání dluhového nástroje, je sleva nebo prémie amortizována pomocí metody efektivní úrokové sazby. Efektivní úroková sazba je sazba, kterou se diskontují očekávané budoucí peněžní toky na účetní hodnotu dluhového nástroje. (PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., 2009, s. 38)

U vybraných společností

Všechny společnosti vykazují jak nákladové tak i výnosové úroky, nákladové úroky jsou vždy mnohonásobně vyšší.

7.2.3 Kurzové rozdíly

Česká účetní legislativa

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. Pokud jsou položky (pohledávky, závazky, cenné papíry, atd.) vyjádřeny v cizí měně, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu. (Česko, 1991b, § 4) Majetek a závazky

v cizí měně se přepočítávají na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou k okamžiku uskutečnění transakce (účetní jednotka může použít i pevný kurz pro zvolené období, nejdéle však jedno účetní období, stanovený Českou národní bankou k prvnímu dni daného období) nebo k okamžiku sestavování účetní závěrky. (Česko, 1991b, § 24) Kurzové rozdíly se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů. Kurzové rozdíly z cenných papírů a podílů jsou součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalencí, ať je účtována výsledkově nebo rozvahově. Pokud není cenný papír nebo podíl oceněn reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, účtují se kurzové rozdíly na rozvahové účty v účtové skupině 41. (Česko, 2002, § 60)

IFRS

Každá účetní jednotka musí stanovit svou funkční měnu (měna, primárního ekonomického prostředí, kde jednotka vyvíjí svou činnost). V této měně vede účetnictví. Může vést účetnictví i v jiné měně (např. měna státu, kde je jednotka registrována), potom ale musí při sestavování účetní závěrky převést vše do funkční měny. Účetní závěrka může být navíc sestavena ve vykazovací měně, která bude odlišná od funkční měny, pak by musela být funkční měna převedena na vykazovací měnu. Kurzový rozdíl je výsledkem převodu určitého počtu jednotek jedné měny do druhé měny při různých směnných kurzech. Při převodu transakce v cizí měně na funkční měnu v průběhu roku se použije kurz platný ke dni uskutečnění transakce. Pokud jsou směnné kurzy relativně stabilní, je povoleno použít průměrných kurzů týdne nebo měsíce. Pokud účetní jednotka používá pro běžné účtování funkční měnu, k rozvahovému dni stačí přepočíst peněžní položky s použitím závěrkového kurzu. Pokud tuto měnu pro běžné účtování nepoužívá, musí k rozvahovému dni přecenit i nepeněžní položky za použití směnných kurzů, platných v době ocenění položky. U peněžních položek se obecně účtují kurzové rozdíly mezi gains a losses, které ovlivní výsledek hospodaření. U nepeněžních položek může dojít i k zaúčtování do vlastního kapitálu (pokud jsou tam účtovány ostatní zisky a ztráty z dané položky, např. přecenění dlouhodobých aktiv na fair value). (Dvořáková, 2011, s. 64-73)

U vybraných společností

Společnost i Skupina Dalkia používají pro přepočty cizích měn na české koruny kurz vyhlášený ČNB k prvnímu dni každého měsíce. Aktiva a závazky subjektů v zahraničí jsou převáděny na Kč směnným kurzem platným k rozvahovému dni. Výnosy a náklady vyplývající z činnosti těchto subjektů jsou převáděny na Kč s využitím směnných kurzů platných k datu transakce (jako směnný kurz k datu transakce je uplatňován průměrný kurz vyhláše-

ný mateřskou společností pro dané období). Skupina Dalkia neuvádí svou funkční měnu, ale dá se předpokládat, že jí bude česká koruna.

Společnosti a Skupiny Pražská plynárenská, SMP a VČP přepočítávají transakce prováděné v cizích měnách devizovým kursem platným v den transakce. V případě všech jednotek je funkční měnou česká koruna, která je i měnou vykazování v účetních závěrkách. Všechny kurzové rozdíly z průběhu účetního období i k rozvahovému dni jsou účtovány do výkazu zisku a ztrát.

V případě všech jednotek Skupiny PRE je funkční měnou česká koruna, která je i měnou vykazování v účetních závěrkách. Skupina PRE přepočítává nepeněžní položky v cizích měnách oceněné reálnou hodnotou, podle devizových kurzů platných k datu, kdy je reálná hodnota stanovena. Nepeněžní položky, které jsou oceňovány v historických cenách v cizí měně, nepřepočítává. Zisky a ztráty vyplývající z přepočtu jsou zaúčtovány do výkazu zisku a ztráty daného období, s výjimkou kurzových rozdílů vznikajících ze zajištění peněžních toků, kde jsou změny reálné hodnoty účtovány přímo do vlastního kapitálu.

7.2.4 Náklady na zaměstnanecké požitky

Česká účetní legislativa

V České republice jednotky většinou zaměstnancům penzijní požitky po odchodu do důchodu neposkytují. Také další požitky tohoto charakteru jsou zanedbatelné. (Dvořáková, 2011, s. 242) Podniky přispívají do státního důchodového systému a zároveň mohou přispívat svým zaměstnancům do soukromých penzijních fondů. V České republice se zatím penzijní plány s definovanými požitky v zásadě nepoužívají a nejsou upraveny účetními předpisy. V rámci obecných principů českých účetních předpisů by však měla být zaúčtována rezerva na závazky vyplývající z penzijních plánů (nebyla by daňově uznatelným výdajem). Plány definovaných příspěvků se účtují v souladu s IFRS. (PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., 2009, s. 38)

IFRS

Standard IAS 19 Zaměstnanecké požitky definuje zaměstnanecké požitky jako všechny formy plnění poskytované jednotkou zaměstnancům výměnou za jejich služby. Jedná se o:

- krátkodobé zaměstnanecké požitky (mzdy, platy, příspěvky na sociální zabezpečení, dovolená, podíly na zisku, nepeněžní požitky - ubytování, služební vůz, zdravotní péče, zboží zdarma či se slevou, apod.)

- požitky po skončení zaměstnání (penze, úhrada lékařské péče, zdravotního pojištění)
- ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky (dovolená za výsluhu, studijní volno, jubilea, podíl na zisku, apod.)
- požitky při předčasném ukončení zaměstnání

Existují dva druhy plánu zaměstnaneckých požitků po skončení zaměstnání. Plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 123-133) Pro stanovení nákladů po skončení zaměstnání se použije přírůstková metoda. Diskontní sazba je založena na tržních výnosech z vysoce kvalitních podnikových dluhopisů. Pokud neexistuje efektivní trh vysoce kvalitních podnikových dluhopisů, použije se úroková míra státních dluhopisů. (PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., 2009, s. 38-39)

U vybraných společností

Pokud se chceme dozvědět něco o zaměstnancích, jejich mzdách, výdajích na sociální a zdravotní pojištění a dalších nákladech na zaměstnance, nejčastěji se v českých přílohách setkáme s obdobnou tabulkou, jakou má společnost Dalkia Industry CZ.

20. Zaměstnanci a vedoucí pracovníci

Průměrný počet zaměstnanců a vedoucích pracovníků a osobní náklady za rok 2011 a 2010:

2011	Počet	Mzdové náklady	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	Sociální náklady
Zaměstnanci	356	119 742	38 849	5 985
Vedoucí pracovníci	4	5 663	1 827	42
Celkem	360	125 405	40 676	6 027

Obrázek 22: Osobní náklady podle české legislativy u společnosti Dalkia Industry CZ (Dalkia Industry CZ, a.s., 2012, s. 25)

Nalezneme zde konkrétní počet zaměstnanců a členění osobních nákladů, bohužel už se nedozvíme, co obsahuje položka sociální náklady. Skupina Dalkia podává mnohem podrobnější informace. Pokud zaměstnanec pracuje ve Skupině daný počet let (podle Kolektivní smlouvy), náleží mu finanční odměna, a dále Skupina přispívá svým zaměstnancům v důchodu na osobní spotřebu elektřiny. Má také zveřejněny pohyby závazku z titulu plánu definovaných požitků, což žádná jiná skupina takto v komentáři nezveřejnila.

v tis. Kč	2011	2010
Závazek z titulu plánu definovaných požitků k 1. lednu	426 523	394 514
Vyplacené požitky	(23 105)	(17 706)
Náklady na běžné služby	24 524	22 888
Odpisy nákladů na minulé služby	22 703	10 299
Úroky	19 938	23 072
Pojistně matematické (zisky) ztráty zaúčtované do vlastního kapitálu	18 600	(42 286)
Pojistně matematické (zisky) ztráty zaúčtované do výkazu zisků a ztrát	(1 593)	(289)
Ostatní	979	–
Úprava závazku z titulu organizačních změn	(56 967)	36 031
Závazek z titulu plánu definovaných požitků k 31. prosinci	431 602	426 523
Krátkodobá část závazku z titulu plánu definovaných požitků	33 720	48 506
Dlouhodobá část závazku z titulu plánu definovaných požitků	397 882	378 017

Obrázek 23: Plán definovaných požitků podle IFRS u Skupiny Dalkia (Dalkia Česká republika, a.s., 2012, s. 66)

Společnosti SMP Net a VČP Net neuvádějí v příloze žádné informace o zaměstnancích. Skupiny SMP a VČP celkovou částku platů a krátkodobých zaměstnaneckých požitků, nákladů na sociální zabezpečení a penzijních nákladů.

Skupina Pražská plynárenská zveřejňuje pouze celkové osobní náklady na počet zaměstnanců a vedoucích pracovníků, částku příspěvků do penzijních fondů a informaci, že vedoucím pracovníkům jsou poskytována služební vozidla. Obdobně je tomu u společnosti Pražská plynárenská.

Společnost PREDistribuce (stejně jako Skupina PRE) navíc zveřejňuje, že zaměstnancům poskytuje příspěvky na stravování, odměny v souvislosti s pracovními a životními jubilei a odchodem do důchodu.

8 ANALÝZA OSTATNÍCH VÝKAZŮ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Kromě rozvahy a výkazu zisku a ztrát společnosti sestavují i výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků. Skutečnosti neobsažené v žádném z výkazů by měla společnost uvést v příloze (komentáři) k účetní závěrce.

8.1 Výkaz peněžních toků

Česká účetní legislativa

Sestavování výkazu peněžních toků (cash flow) je pro české společnosti dobrovolné. Cash flow se vykazuje z provozní, investiční a finanční činnosti. Peněžní toky z provozní činnosti lze vykazovat přímou nebo nepřímou metodou. (Česko, 2002, § 40 - § 42)

IFRS

Pro společnosti vykazující podle IFRS je sestavení výkazu peněžních toků povinné. Stejně jako v české legislativě se cash flow vykazuje z provozní, investiční a finanční činnosti a toky z provozní činnosti může jednotka vykazovat přímou i nepřímou metodou. Standard IAS 7 však doporučuje metodu přímou. (Dvořáková, 2011, s. 292-294)

U vybraných společností

Všechny společnosti i skupiny používají pro sestavení cash flow nepřímou metodu. Jediná společnost Pražská plynárenská výkaz peněžních toků podle českých předpisů nesestavila vůbec, ani neuvedla bližší informace o peněžních tocích v příloze.

8.2 Výkaz změn vlastního kapitálu

Česká účetní legislativa

Také sestavení přehledu o změnách vlastního kapitálu je pro účetní jednotky dobrovolné. Pokud jej však nesestaví, musí zahrnout informace o zvýšení či snížení vlastního kapitálu do přílohy. Přehled o změnách vlastního kapitálu se sestavuje za běžné a bezprostředně předcházející účetní období. (Česko, 1991b, § 18; Česko, 2002, § 39)

IFRS

Sestavení výkazu změn vlastního kapitálu je povinné. Výkaz musí obsahovat určité minimální položky (celkový úplný výsledek za období členěný na částky připadající vlastníkům mateřské jednotky a nekontrolnímu podílu, retrospektivní pohled, změny každé položky vlastního kapitálu) uvedené v IAS 1.

U vybraných společností

Přehled o změnách vlastního kapitálu vykazují pouze společnosti SMP Net a VČP Net. Lze vyčíst, že v roce 2010 společnost přidělila většinu nerozděleného zisku do rezervního fondu, zbytek vyplatila jako podíly na zisku. V roce 2011 použila nerozdělený zisk pouze k výplatě podílů na zisku. Mohla si to dovolit, jelikož výše jejího rezervního fondu tvoří více než 30% základního kapitálu společnosti. Podle Obchodního zákoníku musí být rezervní fond ve výši minimálně 10% základního kapitálu společnosti nebo ve výši stanovené společenskou smlouvou, minimálně však zmiňovaných 10%. (Česko, 1991a, §124)

Rok končící 31. prosince 2011				
	Základní kapitál (tis. Kč)	Zákonný rezervní fond (tis. Kč)	Nerozdělený zisk (tis. Kč)	Celkem (tis. Kč)
Zůstatek k 1. lednu 2010	3 272 583	56 872	2 005 118	5 334 573
Příděl do rezervního fondu	0	270 387	-270 387	0
Příděl do rezervního fondu nad zákonný limit	0	1 159 572	-1 159 572	0
Vyplacené podíly na zisku	0	0	-575 159	-575 159
Výsledek hospodaření za účetní období	0	0	688 564	688 564
Zůstatek k 31. prosinci 2010	3 272 583	1 486 831	688 564	5 447 978
Vyplacené podíly na zisku	0	0	-688 564	-688 564
Výsledek hospodaření za účetní období	0	0	629 473	629 473
Zůstatek k 31. prosinci 2011	3 272 583	1 486 831	629 473	5 388 887

Obrázek 24: Přehled o změnách vlastního kapitálu podle české legislativy u společnosti VČP Net (VČP Net, s.r.o., 2012, s. 17)

Ostatní společnosti tento výkaz zahrnují jako součást přílohy k účetní závěrce, jediná společnost Dalkia Industry CZ však neposkytuje informace za minulé období.

Všechny skupiny mají zveřejněn výkaz změn vlastního kapitálu. Jediná Skupina Dalkia poskytuje informace o výši celkového úplného výsledku hospodaření (a dalších položek) připadající mateřské jednotce a nekontrolního podílu a celkově podává zcela vyčerpávající přehled změn. Ostatní skupiny poskytují výkazy srovnatelné s přehledem o změnách vlastního kapitálu zobrazeném společností VČP Net.

Konsolidovaný výkaz změn vlastního kapitálu Přiraditelné většinovému vlastníku

v tis. Kč	Základní kapitál	Rezervní fond	Ostatní kapitálové fondy	Zajištění peněžních toků	Nerozdělený zisk	Celkem	Podíly nezakládající ovládnání	Celkem
Zůstatek k 1. lednu 2010	3 146 447	643 688	1 419 565	91	4 457 951	9 667 742	67 576	9 735 318
Zisk za účetní období	–	–	–	–	5 151 577	5 151 577	7 600	5 159 177
Ostatní úplný výsledek								
Zaměstnanecké požitky – pojistně matematické zisky (ztráty)	–	–	–	–	30 624	30 624	208	30 832
Změna reálné hodnoty zajišťovacích instrumentů	–	–	–	(3 715)	–	(3 715)	–	(3 715)
Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních subjektů	–	–	–	(2 296)	(55)	(2 351)	–	(2 351)
Ostatní úplný výsledek	–	–	–	(6 011)	30 569	24 558	208	24 766
Úplný výsledek	–	–	–	(6 011)	5 182 146	5 176 135	7 808	5 183 943
Transakce s vlastníky vykázané přímo ve vlastním kapitálu								
Přiděly	–	5 816	5 940	–	(11 756)	–	–	–
Dividendy vyplacené akcionářům	–	–	–	–	(2 249 710)	(2 249 710)	(4 991)	(2 254 701)
Zůstatek k 31. prosinci 2010	3 146 447	649 504	1 425 505	(5 920)	7 378 631	12 594 167	70 393	12 664 560
Zisk za účetní období	–	–	–	–	2 072 952	2 072 952	6 190	2 079 142
Ostatní úplný výsledek								
Zaměstnanecké požitky – pojistně matematické zisky (ztráty)	–	–	–	–	(13 439)	(13 439)	(270)	(13 709)
Změna reálné hodnoty zajišťovacích instrumentů	–	–	–	(25 825)	–	(25 825)	–	(25 825)
Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních subjektů	–	208	–	–	(11 458)	(11 250)	–	(11 250)
Ostatní úplný výsledek	–	208	–	(25 825)	(24 897)	(50 514)	(270)	(50 784)
Úplný výsledek	–	208	–	(25 825)	2 048 055	2 022 438	5 920	2 028 358
Transakce s vlastníky vykázané přímo ve vlastním kapitálu								
Přiděly do fondů	–	8 352	–	–	(8 352)	–	–	–
Dividendy vyplacené akcionářům	–	–	–	–	(4 916 323)	(4 916 323)	(7 309)	(4 923 632)
Zůstatek k 31. prosinci 2011	3 146 447	658 064	1 425 505	(31 745)	4 502 011	9 700 282	69 004	9 769 286

Obrázek 25: Výkaz změn vlastního kapitálu podle IFRS u Skupiny Dalkia (Dalkia Česká republika, a.s., 2012, s. 49)

8.3 Příloha

Příloha u vybraných společností podle české účetní legislativy

Každá příloha obsahuje základní informace o společnosti (vznik, hlavní předmět podnikání, sídlo, vlastníky společnosti, členy hlavních orgánů jako valná hromada, dozorčí rada, apod.), účetní postupy používané společností, kde společnost obecně popisuje své vnitřní směrnice (jaký majetek je považován za dlouhodobý, metody odpisování, odpisové sazby, jakým způsobem účtuje o zásobách, jak oceňuje pohledávky a závazky, tvoří opravné položky, atd.), změny účetních metod a postupů a dále se již zabývá podrobnějším rozebráním položek rozvahy, výkazu zisku a ztrát, popř. přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu peněžních toků. Na konci je zpráva o spřízněných osobách a vzájemných vztazích a událostech po rozvahovém dni. Účetní závěrka by měla být podepsána jednatelem společnosti (někdy se také připojuje podpis hlavní účetní).

Komentář u vybraných skupin podle IFRS

Komentář podle IFRS obsahuje vše, co obsahuje příloha podle české účetní legislativy. Kromě toho v něm nalezneme informace o nových standardech a novelizacích, které skupina začala používat, a jejich dopadech, jak jsou stanovovány odhady reálných hodnot, řízení rizik (tržních, měnových, úrokových, likvidních, kreditních, provozních, atd.) a někdy také vykazování podle segmentů. Segmentové výkaznictví mají ve svém komentáři zahrnuty skupiny PRE, SMP a VČP.

Obecně se dá říci, že komentář podle IFRS je mnohem podrobnější než příloha podle české účetní legislativy. Je to dáno zejména skutečností, že IFRS požadují u jednotlivých oblastí zveřejněny podrobnější informace. Kupříkladu příloha společnosti Dalkia Industry CZ má 10 stran, komentář u Skupiny Dalkia má 21 stran, což je 2x tolik. Příloha společnosti VČP Net má 16 stran, komentář Skupiny VČP má 45 stran, což je dokonce 3x více. Komentáře podle IFRS poskytují mnohem více a detailnější informace o společnostech (skupinách).

9 DOPAD ROZDÍLŮ MEZI ČESKOU LEGISLATIVOU A IFRS NA FINANČNÍ ANALÝZU

Podle Knápkové, Pavelkové a Štekera (2013) finanční analýza slouží ke komplexnímu zhodnocení finanční situace podniku. Znalost finanční situace firmy umožňuje manažerům správně se rozhodovat. Je důležitá nejen pro manažery, ale také pro vlastníky podniku, investory, obchodní partnery, státní instituce, zaměstnance, auditory a další.

Rozdílné účtování a vykazování položek má vliv také na provádění finanční analýzy. Jelikož finanční analýza podniku je prováděna na základě účetních výkazů, které jsou podle IFRS a české účetní legislativy rozdílné, budou i výsledky finančních analýz podle těchto výkazů rozdílné. Základními nástroji finanční analýzy jsou finanční ukazatele. Abychom je mohli správně vypočítat, jsou nutné (mimo jiné) 3 předpoklady:

- mít v rozvaze obsaženy všechny stavy aktiv a pasiv, které mohou finanční hodnocení ovlivnit,
- reálné ocenění rozvahových položek
- a rozlišení, které položky jsou dlouhodobé a které krátkodobé.

Již první předpoklad podle českého účetnictví není splněn. Finanční leasing se u nájemce neevviduje v rozvaze, ale pouze v podrozvaze a uvádí se v příloze účetní závěrky, v rozvaze tedy nejsou ani aktiva ani závazky s ním spojené. IFRS však zařazení majetku na leasing mezi aktiva povoluje, dokonce příkazuje. Naopak zřizovací výdaje, výdaje na reklamu a propagaci se v české rozvaze v aktivech objeví, zatímco v rozvaze podle IFRS ne.

Dalším problémem je způsob reálného ocenění majetkových složek, např. rizikové pohledávky po lhůtě splatnosti, v konkurzním řízení, apod., u kterých se předpokládá snížení hodnoty. Podle zásady opatrnosti v českém účetnictví je možné použít opravné položky k majetku (snížení hodnoty aktiv), rezervy, časové rozlišení, odpisy či použití reálné hodnoty u vybraných položek finančních aktiv. Pro výpočet finančních ukazatelů pak musíme použít „netto“ hodnotu aktiva. V IFRS se aktivum rovnou přecení na reálnou hodnotu a takto oceněné aktivum se vykáže v rozvaze.

Z hlediska tvorby finanční analýzy je tedy mnohem jednodušší používat výkazy, sestavené podle IFRS, jelikož si ušetříme spoustu nadbytečné práce při upravování českých výkazů.

Rozdílným vykazováním aktiv, pasiv, nákladů i výnosů dosáhneme rozdílných hodnot zisku, bilanční sumy, oběžných aktiv, apod. Tímto budou ovlivněny i výsledky finančních

ukazatelů, které jsou počítány z těchto hodnot. Finanční analytik by tak měl vzít v úvahu metody a způsob sestavení účetní závěrky.

Změny, které by nastaly při výpočtech finančních ukazatelů u vybraných společností, bohužel nelze v rámci této práce názorně zobrazit. Bylo by nutné mít účetní závěrku jedné společnosti podle českých účetních předpisů a podle IFRS. V tomto případě nelze vystačit s výpočty provedenými z individuální účetní závěrky společnosti podle českých předpisů a z konsolidované účetní závěrky skupiny podle IFRS.

10 ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOSTI

Společnost a Skupina Dalkia

Nejlépe se mi pracovalo s účetními závěrkami společnosti (skupiny) Dalkia. Jejich účetní výkazy jsou přehledné, běžný uživatel se v nich velmi rychle zorientuje.

Zbytečné mi připadá ponechání nulových položek ve výkazech společnosti Dalkia Industry CZ, které tak pouze zabírají místo. České účetní předpisy povolují nulové položky vynechat a ostatní společnosti tak bez problémů učinily. Společnost v příloze uvádí změny účetních metod a postupů související s novým výpočtním systémem a změnou účetní politiky mateřské společnosti. Přehled o změnách vlastního kapitálu společnost uvádí v příloze, neuvádí však informace z minulého období. Dále postrádám bližší informace o tvořených rezervách, jelikož v rozvaze jsou vykázány jako „ostatní rezervy“ a v příloze k nim není poskytnut žádný popis.

Skupina Dalkia uvedla jak výkaz o úplném výsledku hospodaření, tak i výkaz zisku a ztráty a použila jako jediná pro výkaz zisku a ztrát účelové členění. Jak přikazuje standard IAS 1, druhové členění je uvedeno v komentáři. Reálnou hodnotou oceňuje pohledávky, závazky, deriváty a zaměstnanecké požitky. Tvoří pouze takové rezervy, které jsou uznatelné podle IFRS. Poněkud méně informací než u ostatních skupin jsem našla k položkám výnosů. Tyto informace jsou však podle standardů IFRS dostatečné. Jako jediná skupina v komentáři zveřejnila pohyby závazku z titulu plánu definovaných požitků. Jediná také poskytuje informace o výši celkového úplného výsledku hospodaření (a dalších položek) připadající mateřské jednotce a nekontrolnímu podílu, což je přikazováno standardem IAS 1. Jediná používá závorky pro označení záporných hodnot, místo znaménka minus (což je pouze „kosmetická“ úprava, není to přikazováno žádným standardem, pouze se tak více přibližuje vykazování v mezinárodních měřících). U Skupiny postrádám, že nikde neuvádí svou funkční měnu.

Celkově shledávám účetní závěrku Skupiny Dalkia jako nejvíce respektující a zobrazující principy IFRS ze zkoumaných účetních závěrek. Společnost Dalkia Industry CZ by tak měla při přechodu na IFRS před sebou skvělý vzor. Pouze doplnit informaci o funkční měně.

Společnost a Skupina Pražská plynárenská

Společnost a Skupina Pražská plynárenská zveřejňují své účetní závěrky v rámci jednoho dokumentu, takže je jejich porovnávání rychlejší.

Společnost Pražská plynárenská jako jediná neuvádí přehled o peněžních tocích, ani bližší informace v rámci přílohy. Jelikož však sestavuje účetní výkazy v plném rozsahu a účetní závěrku má povinnost předložit auditorovi ke kontrole, má také ze zákona povinnost sestavit tento přehled. Auditor společnosti však ve své zprávě neměl jedinou výhradu. Jako jediná neposkytuje informace o finančním leasingu (ani Skupina). Je sice možné, že v rámci celé Skupiny žádná ze společností finančního leasingu nevyužívá nebo je nevýznamný, není to však příliš pravděpodobné.

Skupina Pražská plynárenská zveřejňuje pouze výkaz o úplném výsledku hospodaření. Uvádí výsledek za období a celkový úplný výsledek za období, neuvádí však ve výkazu o úplném výsledku hospodaření podíl těchto výsledků, připadající mateřské jednotce a nekontrolním podílům, což je podle IAS 1 nutné rozčlenit. Podle mého názoru by měly být tyto podíly zobrazeny i za předpokladu, že nekontrolní podíl bude roven nule. Ani u výkazu změn vlastního kapitálu neposkytuje informace o výši celkového úplného výsledku hospodaření připadající mateřské jednotce a nekontrolnímu podílu. Reálnou hodnotou oceňuje pouze deriváty, ostatní položky ponechává v historických cenách.

U této společnosti i skupiny shledávám nedostatky ve vykazování (chybějící výkaz, nedostatečně členěný výkaz). Společnost by měla tyto nedostatky odstranit. Další příležitostí by mohlo být pro skupinu oceňování reálnou hodnotou i dalších položek. To, proč tak nyní nečiní, v komentáři nemá uvedeno. Podle mého názoru to může být způsobeno obecnými problémy při přeceňování na reálnou hodnotu, jakými jsou:

- vysoké náklady spojené se zjišťováním reálné hodnoty,
- neexistuje aktivní trh, neexistuje ověřitelná tržní hodnota,
- tlak vedení na zaměstnance, který kontrolu provádí,
- nedostatečně vyškolení zaměstnanci - nutnost najmout externího odhadce.

Společnost a Skupina PRE

Na úvod musím podotknout, že se mi nelíbilo grafické zpracování účetní závěrky společnosti a skupiny, jelikož některé poznámky šedou barvou na středně fialovém pozadí byly opravdu špatně čitelné.

Společnost PRE distribuce má ze společností vykazujících podle českých předpisů nejpodrobnější členění výnosů, které je srovnatelné se skupinami vykazujícími podle IFRS. Přehled o změnách vlastního kapitálu je uveden v příloze v dostatečném členění. Jediná PRE distribuce uvádí informaci o diskontování dlouhodobé části rezerv, které pro společnosti účtující podle českých předpisů není povinné. Společnost vykazuje nehmotné výsledky výzkumu a vývoje v rozvaze, v příloze jsem však již žádné bližší informace o tomto výzkumu a vývoji nenašla a nenalezla jsem je ani ve výroční zprávě. Tam jsem objevila pouze informaci, že vzhledem k předmětu podnikání společnost neprovádí politiku výzkumu nebo vývoje nových výrobků. Není tedy jasné, co do položky výzkumu a vývoje spadá. Obdobně je tomu i u závěrky Skupiny.

Skupina PRE jako druhá uvedla jak výkaz o úplném výsledku hospodaření, tak i výkaz zisku a ztráty, ostatní skupiny již zveřejňovaly pouze výkaz o úplném výsledku hospodaření. Ve výkazu o úplném výsledku navíc uvedla informaci o částce, připadající mateřské společnosti, a po sečtení dílčích částek tak lze vyvodit, že Skupina nemá žádný nekontrolní podíl. Tato informace navíc (jeden řádek ve výkazu) je podle mě již přijatelnou možností, jak naplnit požadavky standardu IAS 1. Obdobně si vedla i při sestavení výkazu změn vlastního kapitálu. V případě všech jednotek Skupiny PRE je funkční měnou česká koruna, která je zároveň vykazovací měnou. Skupina také zveřejňuje své segmentové výkaznictví. Jako jediná zveřejňuje retrospektivní přehled za roky 2003 - 2009 u rozvahy a výkazu zisku a ztrát.

U těchto účetních závěrek neshledávám významné nedostatky (pouze bych uvedla informace o výzkumu a vývoji).

Společnost a Skupina SMP

U společnosti SMP Net shledávám členění výnosů velmi strohé. V příloze rozdělí pouze tržby z prodeje plynu do 3 kategorií (velkoodběratelé a střední odběratelé, maloodběratelé a domácnosti) a dále se výnosy nezabývá. Přehled o změnách ve vlastním kapitálu má uveden samostatně, mimo přílohu. V příloze neuvádí žádné informace o zaměstnancích.

Skupina nemá v příloze definovány hranice pro zařazení majetku mezi DHM a DNM. Společně se Skupinou VČP jako jediné vykazují položku Investice do nemovitostí. Líbí se mi způsob vykazování dlouhodobých aktiv držených k prodeji, která jsou vykazována v oběžných aktivech, ale jsou zobrazena drobně odděleně, čímž Skupina zdůrazňuje odlišný charakter majetku (viz kapitola 6.2.2 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji). Rezervy vykazují v souladu s IFRS. Stejně jako Skupina Pražská plynárenská, také Skupina SMP zveřejňuje pouze výkaz o úplném výsledku hospodaření a neuvádí podíl výsledků, připadající mateřské jednotce a nekontrolním podílům. Funkční měnou je česká koruna. Skupina zveřejňuje segmentová výkaznictví.

Struktura a zobrazení účetních výkazů a informací v příloze je velmi přehledná. Data z běžného účetního období jsou zvýrazněna oproti datům minulého období. Celkově na mě účetní závěrka udělala dobrý dojem. V příloze společnosti SMP Net bych ocenila více informací, v některých oblastech je velmi strohá nebo se jimi vůbec nezabývá. U Skupiny SMP postrádám pouze členění ve výkazu o úplném výsledku hospodaření a vymezení hranice pro dlouhodobý majetek. V ostatních oblastech podle mě splňuje požadavky kladené standardy IFRS a podává věrný a poctivý obraz účetnictví.

Společnost a Skupina VČP

Skupina VČP i Skupina SMP jsou obě vlastněny Skupinou RWE. Nejspíš i proto mají shodný formát, strukturu i grafiku účetních závěrek. Účetní metody a postupy stanovené v příloze jsou shodné. Proto nemám co více dodat k těmto účetním závěrkám a patří jim stejné doporučení, jako u společnosti a Skupiny SMP.

Celkově jsou podle mého názoru účetní závěrky vybraných společností (i přes popsané nedostatky) kvalitně zpracované a uživatel v nich může najít spoustu přínosných informací. Je to dáno i tím, že mateřské společnosti ze skupin Dalkia, SMP a VČP mají své cenné papíry veřejně obchodovatelné na Burze cenných papírů Praha a musí čtvrtletně zveřejňovat své účetní závěrky a požadované informace. V porovnání s některými jinými účetními závěrkami, které jsem při hledání společností pro tuto práci objevila, jsou tyto závěrky na vysoké úrovni.

ZÁVĚR

Cílem práce bylo analyzovat rozdíly, které vznikají při vykazování podle české účetní legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví a zhodnotit výkazy vybraných společností.

Mezi českou účetní legislativou a IFRS existují značné i drobnější rozdíly. Zásadní rozdíl je již v samotném přístupu k účetnictví. Česká účetní legislativa je založená na pravidlech a předpisech, IFRS na principech. V české legislativě je důležitý postup účtování, v IFRS je důležitý výsledek a je na účetní jednotce, jakou povolenou metodou k němu dojde. Základ daně z příjmu vyplývá z výsledku hospodaření, zjištěného z účetnictví. I proto se management podniků snaží před sestavením finančních výkazů tento výsledek co nejvíce ovlivnit a dopomoci si tak k co nejmenší dani. To nemusí být vždy v souladu s IFRS. Z výše uvedeného vyplývá, že IFRS podává věrnější obraz o hospodaření podniku.

Česká účetní legislativa postrádá definice základních účetních pojmů. Účetní závěrky jsou sestavovány primárně pro účely výpočtu daně z příjmů, nikoliv pro zobrazení finanční situace podniku. Rozvaha a výkaz zisku a ztrát mají jednotný formát, což usnadňuje orientaci ve výkazech, také hodnoty brutto a korekce jsou v rozvaze ihned viditelné (lze okamžitě vyčíst, jak odepsaný majetek účetní jednotka vlastní). Přehledy o změnách vlastního kapitálu a změnách peněžních toků nejsou povinné pro všechny účetní jednotky, což může být zkreslující, jelikož skutečnost, že společnost vykazuje vysoké zisky ještě neznamená, že je na tom finančně dobře, to lze poznat spíše z přehledu peněžních toků. Přílohy k závěrkám bývají často strohé a neposkytují mnoho informací navíc.

IFRS má definice základních pojmů zakotveny v Koncepčním rámci, i když někteří autoři tvrdí, že tyto definice nejsou přesné. Nenařizuje přesný formát účetních výkazů, společnosti je mohou sestavit podle vlastního rozhodnutí, což může ztížit uživatelům orientaci ve výkazech. Komentář obsahuje mnohem více informací a také rizika, s kterými se společnost potýká a jak je řeší. IFRS povolují přeceňování položek na reálnou hodnotu. Některé společnosti toho hojně využívají, ale některé i tak ponechávají majetek v původní historické ceně, jelikož určení reálné hodnoty je mnohdy obtížné a pro společnosti finančně nákladné.

Pro společnosti, které vykazují podle IFRS povinně, by jistě bylo jednodušší, pokud by nemusely vést účetnictví jak podle českých standardů, tak i podle IFRS a byl jim uznán výsledek hospodaření podle IFRS jako možný základ daně pro výpočet daně z příjmu. Po-

kud by takto ČR učinila a povolila vykazovat podle IFRS společnostem na základě jejich svobodného rozhodnutí, myslím si, že by počet společností vykazujících podle IFRS vzrostl, především z řad větších obchodních společností.

IFRS jistě není dokonalé, jako žádný systém, i přesto by se však česká legislativa měla pokusit více přiblížit těmto standardům, které zobrazují věrnější obraz účetnictví, než je tomu v České republice.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1.] BARKER, Richard. On the Definitions of Income, Expenses and Profit in IFRS. *Accounting in Europe*. 2010, vol. 7, issue 2, s. 147-158. DOI: 10.1080/17449480.2010.511892. Dostupné z: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/17449480.2010.511892>
- [2.] ČESKO. Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=54043&fulltext=&nr=500~2F2002&part=&name=&rpp=100#local-content>
- [3.] ČESKO. Zákon č. 513 ze dne 5. listopadu 1991 Obchodní zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991a. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=39560&nr=513~2F1991&rpp=15#local-content>
- [4.] ČESKO. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991b. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Uplne_zneni_zakona_563_1991_s_vyznaceni_m_zmen_podle_zakona_239_2012.pdf
- [5.] ČESKO. Zákon č. 586 ze dne ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992a. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=40374&fulltext=&nr=&part=&name=o~20dan~C3~ADch~20z~20p~C5~99~C3~ADjmu&rpp=100#local-content>
- [6.] ČESKO. Zákon č. 593 ze dne 20. listopadu 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992b. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=40382&fulltext=&nr=593&part=&name=&rpp=15#local-content>
- [7.] Český účetní standard pro podnikatele č. 004 Rezervy. *Business.center.cz* [online]. © 1998 - 2013a [cit. 2013-04-29]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/004.aspx>

- [8.] Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy. *Business.center.cz* [online]. © 1998 - 2013b [cit. 2013-04-30]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/019.aspx>
- [9.] DALKIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s. *Výroční zpráva 2011* [online]. 2012 [cit. 2013-04-02]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a295921&dokumentId=B+318%2fSL169%40KSOS&klic=3al a16>
- [10.] DALKIA INDUSTRY CZ, a.s. *Výroční zpráva 2011* [online]. 2012 [cit. 2013-04-02]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a800017448&dokumentId=B+3722%2fSL62%40KSOS&klic=e7bctw>
- [11.] DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *Zaměřeno na leasing* [online]. 2008 [cit. 2013-04-25]. Dostupné z: [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepub-lic/Local%20Assets/Documents/cz\(cs\)_zamereno_na_leasing_150708.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepub-lic/Local%20Assets/Documents/cz(cs)_zamereno_na_leasing_150708.pdf)
- [12.] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, xi, 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [13.] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2011, 162 s. ISBN 978-80-7418-104-7.
- [14.] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2012*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012, 448 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4255-7.
- [15.] KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 2013, 236 s. ISBN 978-80-247-4456-8.
- [16.] KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004, 284 s. ISBN 8072730959.

- [17.] MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005, 415 s. ISBN 8072015192.
- [18.] NOBES, Christopher. On the Definitions of Income and Revenue in IFRS. *Accounting in Europe*. 2012, vol. 9, issue 1, s. 85-94. DOI: 10.1080/17449480.2012.664395. Dostupné z: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/17449480.2012.664395>
- [19.] PASEKOVÁ, Marie a kol. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012a, 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.
- [20.] PASEKOVÁ, Marie a kol. Knowledge Level of Professional Accountants in Financial Reporting Measurement. In: *Advances in Finance and Accounting*. Praha: WSEAS Press, 2012b, s. 62-67. ISSN 2227-460X. ISBN 978-1-61804-124-1. Dostupné z: <http://www.wseas.us/e-library/conferences/2012/Zlin/FAA/FAA-09.pdf>
- [21.] PRAŽSKÁ ENERGETIKA, a.s. *Výroční zpráva 2011* [online]. 2011 [cit. 2013-03-17]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a21746&dokumentId=B+2405%2fSL107%40MSPH&partnum=0&variant=1&klic=4z8816>
- [22.] PRAŽSKÁ PLYNÁRENSKÁ, a. s. *Výroční zpráva 2011* [online]. 2011 [cit. 2013-04-02]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a21678&dokumentId=B+2337%2fSL105%40MSPH&klic=2dl a0o>
- [23.] PREDISTRIBUCE, a.s. *Výroční zpráva 2011* [online]. 2011 [cit. 2013-03-17]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a100023242&dokumentId=B+10158%2fSL60%40MSPH&partnum=0&variant=1&klic=im6dhs>
- [24.] PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDIT, s.r.o. *IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly* [online]. 2009 [cit. 2013-03-17]. Dostupné z: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf
- [25.] PWC. 'Final' report on IFRS. *World Watch* [online]. 2013, roč. 2013, č. 1, s. 38-39 [cit. 2013-05-04]. Dostupné z: http://www.pwc.com/en_GX/gx/ifrs-reporting/assets/pwc-world-watch-issue-1-2013.pdf

- [26.] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Rozfázování vytvoření účetnictví státu 2011-2012. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 9.11.2011 [cit. 2013-03-27]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_rozfazovani_vytvoreni_ucetnictvi.html
- [27.] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2004, xi, 273 s. ISBN 80-7179-859-2.
- [28.] SEVEROMORAVSKÁ PLYNÁRENSKÁ, a.s. *Výroční zpráva 2011* [online]. 2012 [cit. 2013-03-17]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a153164&dokumentId=B+757%2fSL98%40KSOS&partnum=0&variant=1&klic=l6a3vy>
- [29.] SMP NET, s.r.o. *Výroční zpráva 2011* [online]. 2012 [cit. 2013-03-17]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a800009294&dokumentId=C+51324%2fSL23%40KSOS&partnum=0&variant=1&klic=bhwfcj>
- [30.] Standards. DELOITTE GLOBAL SERVICES LIMITED. *Www.iasplus.com* [online]. © 2013 [cit. 2013-05-05]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards>
- [31.] Standards (IFRSs). IFRS FOUNDATION. *Www.ifrs.org* [online]. 1.1.2013 [cit. 2013-05-05]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>
- [32.] STROUHAL, Jiří a Petra ŽĎÁRSKÁ. *Comparison of the Requirements for Reporting of Listed and Non-listed Companies: Some Issues from the Czech Republic* [online]. Alexandru Ioan Cuza University, 2008, s. 143-153 [cit. 2013-03-17]. *Analele Stiintifice ale Universitatii "Alexandru Ioan Cuza" din Iasi*, 55. Dostupné z: http://anale.feaa.uaic.ro/anale/resurse/017_F02_Strouhal.pdf
- [33.] STRUHAŘOVÁ, Kateřina, Karel ŠTEKER a Milana OTRUSINOVÁ. Challenges and opportunities represented by shift to IFRS in the Czech Republic. In: *Proceedings of the 5th WSEAS International Conference*. Timisoara: West University of Timisoara, 2010, s. 308-316. Dostupné z: <http://www.wseas.us/e-library/conferences/2010/TimisoaraW/EMT/EMT1-49.pdf>
- [34.] ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. The current state of the application of international accounting standards in the Czech Republic. In: *Recent Research in Social Science, Digital Convergence, Manufacturing & Tourism*. Montreux: WSEAS Press, 2011, s. 81-86. ISBN 978-1-61804-003-9. Dostupné z:

<http://www.wseas.us/e-library/conferences/2011/Lanzarote/SOSOMACTS/SOSOMACTS-13.pdf>

- [35.] VČP NET, s.r.o. *Výroční zpráva 2011* [online]. 2012 [cit. 2013-03-17]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a600006358&dokumentId=C+22449%2fSL19%40KSHK&partnum=0&variant=1&klic=9djct3>
- [36.] VÝCHODOČESKÁ PLYNÁRENSKÁ, a.s. *Výroční zpráva 2011* [online]. 2012 [cit. 2013-03-17]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a132391&dokumentId=B+1025%2fSL69%40KSHK&partnum=0&variant=1&klic=47plv1>
- [37.] ZELENKA, Vladimír. *Goodwill: principy vykazování v podniku*. 1. vyd. Praha: Ekopress, 2006, 232 s. ISBN 80-86929-22-1.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČNB	Česká národní banka.
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek.
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek.
FASB	Financial Accounting Standards Board.
FIFO	First in, first out.
IAS	International Accounting Standards.
IASB	International Accounting Standards Board.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee.
IFRS	International Financial Reporting Standards.
IFRSAC	IFRS Advisory Council.
IFRSIC	IFRS Interpretations Committee.
LIFO	Last in, first out.
SEC	Securities and Exchange Commission.
SIC	Standing Interpretations Committee.
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Část rozvahy podle české legislativy u společnosti Dalkia Industry CZ (Dalkia Industry CZ, a.s., 2012, s. 12)	38
Obrázek 2: Část rozvahy podle IFRS u Skupiny Dalkia (Dalkia Česká republika, a.s., 2012, s. 48)	38
Obrázek 3: Výsledky výzkumu a vývoje podle české legislativy u společnosti PREdistribuce (PREdistribuce, a.s., 2011, s. 46)	40
Obrázek 4: Výsledky výzkumu a vývoje podle IFRS u Skupiny PRE (Pražská energetika, a.s., 2011, s. 102)	40
Obrázek 5: Goodwill podle české legislativy u společnosti VČP Net (VČP Net, s.r.o., 2012, s. 14)	41
Obrázek 6: Investice do nemovitostí podle IFRS u Skupiny SMP (Severomoravská plynárenská, a.s., 2012, s. 44)	42
Obrázek 7: Dlouhodobá aktiva držená k prodeji podle IFRS u Skupiny VČP (Východočeská plynárenská, a.s., 2012, s. 44).....	43
Obrázek 8: Závazky z finančního leasingu podle IFRS u Skupiny PRE (Pražská energetika, a.s., 2011, s. 89)	45
Obrázek 9: Dlouhodobé pohledávky podle české legislativy u společnosti SMP Net (SMP Net, s.r.o., 2012, s. 14)	46
Obrázek 10: Dlouhodobé pohledávky podle IFRS u Skupiny SMP (Severomoravská plynárenská, a.s., 2012, s. 44)	46
Obrázek 11: Zásoby podle české legislativy u společnosti Dalkia Industry CZ (Dalkia Industry CZ, a.s., 2012, s. 13)	47
Obrázek 12: Odložená daňová pohledávka podle české legislativy u společnosti Pražská plynárenská (Pražská plynárenská, a. s., 2011, s. 44).....	49
Obrázek 13: Odložený daňový závazek podle české legislativy u společnosti Pražská plynárenská (Pražská plynárenská, a. s., 2011, s. 46)	50
Obrázek 14: Členění odložené daně v příloze účetní závěrky podle české legislativy u společnosti Pražská plynárenská (Pražská plynárenská, a. s., 2011, s. 64).....	50
Obrázek 15: Odložená daňová pohledávka podle IFRS u Skupiny SMP (Severomoravská plynárenská, a.s., 2012, s. 44)	51
Obrázek 16: Odložený daňový závazek podle IFRS u Skupiny SMP (Severomoravská plynárenská, a.s., 2012, s. 45)	51

Obrázek 17: Kompenzace odložené daňové pohledávky a závazku podle IFRS u Skupiny SMP (Severomoravská plynárenská, a.s., 2012, s. 82)	52
Obrázek 18: Členění odložené daně v komentáři účetní závěrky podle IFRS u Skupiny Dalkia (Dalkia Česká republika, a.s., 2012, s. 63).....	52
Obrázek 19: Výkaz zisku a ztrát v účelovém členění podle IFRS u Skupiny Dalkia (Dalkia Česká republika, a.s., 2012, s. 47).....	53
Obrázek 20: Výkaz o úplném výsledku hospodaření podle IFRS u Skupiny PRE (Pražská energetika, a.s., 2011, s. 67)	54
Obrázek 21: Výkaz o úplném výsledku hospodaření podle IFRS u Skupiny Dalkia (Dalkia Česká republika, a.s., 2012, s. 48).....	54
Obrázek 22: Osobní náklady podle české legislativy u společnosti Dalkia Industry CZ (Dalkia Industry CZ, a.s., 2012, s. 25)	59
Obrázek 23: Plán definovaných požitků podle IFRS u Skupiny Dalkia (Dalkia Česká republika, a.s., 2012, s. 66).....	60
Obrázek 24: Přehled o změnách vlastního kapitálu podle české legislativy u společnosti VČP Net (VČP Net, s.r.o., 2012, s. 17).....	62
Obrázek 25: Výkaz změn vlastního kapitálu podle IFRS u Skupiny Dalkia (Dalkia Česká republika, a.s., 2012, s. 49).....	63

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Definice závazků a pohledávek (Dvořáková, 2011, s. 226)	30
--	----

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Seznam platných standardů IAS/IFRS

Příloha P II: Seznam platných interpretací SIC/IFRIC

PŘÍLOHA P I: SEZNAM PLATNÝCH STANDARDŮ IAS/IFRS

#	Název	#	Název
IAS 1	Prezentace účetní závěrky	IAS 27	Separátní účetní závěrky *
IAS 2	Zásoby	IAS 28	Investice do přidružených jednotek a společných jednotek *
IAS 7	Výkaz peněžních toků	IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	IAS 31	Podíly na společném podnikání
IAS 10	Události po rozvahovém dni	IAS 32	Finanční nástroje: prezentace
IAS 11	Smlouvy o zhotovení	IAS 33	Zisk na akcii
IAS 12	Daně ze zisku	IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	IAS 36	Znehodnocení aktiv
IAS 17	Leasingy	IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 18	Výnosy	IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 19	Zaměstnanecké požitky	IAS 39	Finanční nástroje: účtování a ocenění
IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejňování státní podpory	IAS 40	Investiční nemovitost
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů	IAS 41	Zemědělství
IAS 23	Výpůjční náklady		
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran		
IAS 26	Účtování a vykazování penzijních plánů		

(Zdroj: www.iasplus.com, © 2013)

* nové znění plné varianty

#	Název	#	Název
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví	IFRS 8	Provozní segmenty
IFRS 2	Úhrada vázaná na akcie	IFRS 9	Finanční nástroje
IFRS 3	Podnikové kombinace	IFRS 10	Konsolidované účetní závěrky
IFRS 4	Pojistné smlouvy	IFRS 11	Společná uspořádání
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	IFRS 12	Zveřejnění podílů v jiných jednotkách
IFRS 6	Průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů	IFRS 13	Ocenění reálnou hodnotou
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování		

(Zdroj: www.iasplus.com, © 2013)

PŘÍLOHA P II: SEZNAM PLATNÝCH INTERPRETACÍ SIC/IFRIC

#	Název
SIC interpretace 7	Zavedení eura
SIC interpretace 10	Státní podpora - bez specifické vazby k provozním činnostem
SIC interpretace 12	Konsolidace - jednotky zvláštního určení
SIC interpretace 13	Společně kontrolované jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků
SIC interpretace 15	Operační leasingy - pobídky
SIC interpretace 21	Daně ze zisku - zpětná ziskatelnost přeceněných neodepsaných aktiv
SIC interpretace 25	Daně ze zisku - změny v daňovém statutu jednotky nebo jejích akcionářů
SIC interpretace 27	Hodnocení podstaty transakcí obsahujících právní formu leasingu
SIC interpretace 29	Smlouvy o licencích na služby: zveřejňování
SIC interpretace 31	Výnosy - barterové transakce zahrnující reklamní služby
SIC interpretace 32	Nehmotná aktiva - náklady na webové stránky

(Zdroj: www.iasplus.com, © 2013)

#	Název
IFRIC interpretace 1	Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a obdobných závazcích
IFRIC interpretace 2	Členské podíly v družstevních jednotkách a podobné nástroje
IFRIC interpretace 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing
IFRIC interpretace 5	Práva a podíly ve fondech vytvořených pro ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci
IFRIC interpretace 6	Závazky vzniklé z působení na specifickém trhu - elektrický a elektronický odpad
IFRIC interpretace 7	Použití metody přepracování podle IAS 29
IFRIC interpretace 8	Rozsah působnosti IFRS 2
IFRIC interpretace 9	Přehodnocení vložených derivátů
IFRIC interpretace 10	Mezitímní účetní výkaznictví a znehodnocení
IFRIC interpretace 12	Smlouvy o poskytování licencí na služby
IFRIC interpretace 13	Zákaznické věrnostní programy
IFRIC interpretace 14	IAS 19 - Omezení aktiv z definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich vzájemný vztah
IFRIC interpretace 15	Dohody o výstavbě nemovitostí
IFRIC interpretace 16	Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky
IFRIC interpretace 17	Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům
IFRIC interpretace 18	Převody aktiv od zákazníků
IFRIC interpretace 19	Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji
IFRIC interpretace 20	Náklady na skrývku v produkční fázi povrchové těžby

(Zdroj: www.iasplus.com, © 2013)