

Analýza využití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS ve vybraných zemích EU

Petr Janoušek

Bakalářská práce
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Petr Janoušek**
Osobní číslo: **M11033**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza využití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS ve vybraných zemích EU**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši zaměřenou na účtování a vykazování vybraných účetních oblastí podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

II. Praktická část

- Analyzujte rozdíly účtování a vykazování vybraných účetních oblastí podle IFRS v komparaci s národními legislativami ve vybraných zemích EU.
- Na základě analýzy zhodnoťte zjištěné poznatky.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

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.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví ... Vyd. I. Praha: Grada, 2011, 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.

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

MACKENZIE, Bruce. Interpretation and application of International financial reporting standards. 8th ed. Hoboken: Wiley, 2011, 1114 s. ISBN 978-0-470-55442-5.

MLÁDEK, Robert. Světové účetnictví: IFRS, US GAAP. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005, 415 s. ISBN 8072015192.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Karel Šteker, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **22. února 2014**
Termín odevzdání bakalářské práce: **16. května 2014**

Ve Zlíně dne 22. února 2014


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové 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/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou 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 nahlížení 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). Odpírá-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/diplomovou 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/diplomové 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/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 16.5.2014



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 užít 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 užitím 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 přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Cílem bakalářské práce je zhodnotit využití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS ve vybraných zemích Evropské unie na základě odlišností v některých účetních oblastech mezi národními účetními legislativami a IFRS. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část.

Teoretická část je zaměřena nejprve na harmonizaci a regulaci účetnictví, následně na samotné IFRS, přičemž rozebírá koncepční rámec, některé standardy a z nich vycházející účetní závěrku.

Praktická část obsahuje srovnání národních účetních legislativ některých evropských států s IFRS, včetně přijetí IFRS do národních legislativ.

Klíčová slova: IFRS, česká účetní legislativa, účetní legislativa Velké Británie, německá účetní legislativa, využití, srovnání

ABSTRACT

The aim of this bachelor thesis is to review the use of International Financial Reporting Standards IFRS in selected countries of the European Union on the basis of some selected differences between national accounting legislations and IFRS. This thesis is divided into theoretical part and practical part.

Theoretical part is focused firstly on harmonization and regulation of accounting, than is aimed to IFRS, especially conceptional frame and some standards which determine financial statements.

Practical part contains the comparison between selected countries' accounting legislation and IFRS, including the adoption of IFRS in national legislations.

Keywords: IFRS, Czech Accounting Legislation, UK GAAP, German Accounting Legislation, use, comparison

Děkuji panu Ing. Karlu Štekerovi, Ph.D. za umožnění zpracovat tuto bakalářskou práci pod jeho odborným dohledem, za skvělou spolupráci a poskytnuté cenné rady a připomínky při vedení mé bakalářské práce.

OBSAH

| | |
|--|-----------|
| ÚVOD | 11 |
| I TEORETICKÁ ČÁST | 12 |
| 1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ | 13 |
| 1.1 CESTA K HARMONIZACI..... | 13 |
| 1.2 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE..... | 14 |
| 1.2.1 Konvergence | 15 |
| 1.3 HARMONIZACE V EVROPĚ | 15 |
| 1.3.1 Implementace standardů v Evropské unii | 17 |
| 2 REGULACE ÚČETNICTVÍ | 19 |
| 2.1 ČLENĚNÍ HLAVNÍCH MODELŮ ÚČETNICTVÍ | 19 |
| 2.1.1 Anglosaská skupina států | 19 |
| 2.1.2 Kontinentální skupina států | 20 |
| 2.1.3 Smíšená skupina států | 20 |
| 2.1.4 Jihoamerická skupina států | 20 |
| 3 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ | 21 |
| 3.1 STRUKTURA ORGÁNŮ | 21 |
| 3.1.1 Nadace IFRS | 21 |
| 3.1.2 IASB..... | 21 |
| 3.1.3 IFRSIC | 22 |
| 3.1.4 IFRSAC..... | 22 |
| 3.2 STRUKTURA IFRS | 22 |
| 3.2.1 Koncepční rámec..... | 22 |
| 3.2.1.1 Cíl účetní závěrky | 23 |
| 3.2.1.2 Kvalitativní vlastnosti informací | 23 |
| 3.2.1.3 Vymezení, rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky | 24 |
| 3.2.1.4 Pojetí a uchování kapitálu..... | 26 |
| 3.2.1.5 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky | 26 |
| 3.3 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE IFRS..... | 26 |
| 3.3.1 Výkaz o finanční pozici | 27 |
| 3.3.2 Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku | 28 |
| 3.3.3 Výkaz změn vlastního kapitálu | 29 |
| 3.3.4 Výkaz o peněžních tocích | 29 |
| 3.3.5 Komentář..... | 30 |
| 4 VYBRANÉ ÚČETNÍ OBLASTI IFRS | 31 |
| 4.1 POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ | 31 |
| 4.2 LEASING..... | 32 |
| 4.2.1 Finanční leasing | 32 |
| 4.2.2 Operativní leasing | 33 |
| 4.3 NEHMOTNÁ AKTIVA | 34 |
| 4.4 VÝNOSY | 34 |
| II PRAKTICKÁ ČÁST | 36 |
| 5 ÚVOD DO PRAKTICKÉ ČÁSTI | 37 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 6 | VYUŽITÍ IFRS V ČESKÉ REPUBLICE | 38 |
| 6.1 | ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA | 38 |
| 6.2 | LEGISLATIVNÍ PŘIJETÍ IFRS V ČESKÉ REPUBLICE | 39 |
| 6.3 | SPOLEČNOSTI KÓTOVANÉ NA BURZE | 41 |
| 6.3.1 | Burza cenných papírů Praha | 41 |
| 6.3.2 | RM - SYSTÉM | 42 |
| 6.4 | IFRS A DAŇ Z PŘÍJMŮ | 42 |
| 6.5 | VÝKAZY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY | 43 |
| 6.6 | POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ | 44 |
| 6.7 | LEASING | 45 |
| 6.7.1 | Finanční leasing | 45 |
| 6.7.2 | Operativní leasing | 46 |
| 6.8 | NEHMOTNÁ AKTIVA | 46 |
| 6.9 | VÝNOSY | 47 |
| 7 | VYUŽITÍ IFRS VE VELKÉ BRITÁNII..... | 49 |
| 7.1 | UK GAAP | 49 |
| 7.2 | LEGISLATIVNÍ PŘIJETÍ IFRS VE VELKÉ BRITÁNII | 49 |
| 7.3 | SPOLEČNOSTI KÓTOVANÉ NA BURZE | 50 |
| 7.3.1 | London Stock Exchange | 50 |
| 7.4 | IFRS A DAŇ ZE ZISKU | 51 |
| 7.5 | VÝKAZY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY | 51 |
| 7.5.1 | Konvergence s IFRS | 52 |
| 7.6 | POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ | 53 |
| 7.7 | LEASING | 53 |
| 7.8 | NEHMOTNÁ AKTIVA | 54 |
| 7.9 | VÝNOSY | 55 |
| 8 | VYUŽITÍ IFRS V NĚMECKU | 57 |
| 8.1 | NĚMECKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA | 57 |
| 8.2 | LEGISLATIVNÍ PŘIJETÍ IFRS V NĚMECKU | 57 |
| 8.3 | SPOLEČNOSTI KÓTOVANÉ NA BURZE | 58 |
| 8.3.1 | Frankfurtská burza | 58 |
| 8.4 | IFRS A DAŇ Z PŘÍJMŮ | 59 |
| 8.5 | VÝKAZY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY | 60 |
| 8.6 | POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ | 61 |
| 8.7 | LEASING | 62 |
| 8.8 | NEHMOTNÁ AKTIVA | 62 |
| 8.9 | VÝNOSY | 63 |
| 9 | SHRNUTÍ A DOPORUČENÍ..... | 65 |
| 9.1 | LEGISLATIVNÍ PŘIJETÍ IFRS | 65 |
| 9.2 | POČET SPOLEČNOSTÍ | 66 |
| 9.3 | ROZDÍLY MEZI IFRS A JEDNOTLIVÝMI LEGISLATIVAMI | 67 |
| | ZÁVĚR | 71 |

| | |
|--|-----------|
| SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY..... | 72 |
| SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK..... | 80 |
| SEZNAM OBRÁZKŮ | 81 |
| SEZNAM TABULEK..... | 82 |
| SEZNAM PŘÍLOH..... | 83 |
| PŘÍLOHA P I: SEZNAM PLATNÝCH STANDARDŮ IAS | 84 |
| PŘÍLOHA P II: SEZNAM PLATNÝCH STANDARDŮ IFRS | 85 |
| PŘÍLOHA P III: SEZNAM PLATNÝCH INTERPRETACÍ SIC/IFRIC | 86 |

ÚVOD

Jedním z důsledků globalizace je i snaha o sjednocení vykazovaných účetních informací společností celého světa. Za tímto účelem jsou již od roku 1973 vytvářeny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS. Z důvodu jejich implementace vydala Evropská unie nařízení, ve kterém požaduje, aby společnosti, kótované na evropském regulovaném trhu, sestavovaly konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS. Toto nařízení, účinné od roku 2005, musely členské státy implementovat do svých národních legislativ, přičemž některá ustanovení byla dispozitivní a tedy v kompetenci zákonodárců jednotlivých členských států. Z legislativ některých států vyplývá, že bez ohledu na to, zda společnosti mají povinnost sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS, musejí sestavovat navíc účetní závěrku dle platné národní účetní legislativy. Nejen z této oblasti plyne pro mnohé společnosti další zátěž při vykazování dle IFRS, ale i samotný přechod z národního účetnictví je spojen s velkými nároky na účetní jednotky a jejich účetní.

Cílem mé bakalářské práce je zhodnotit využití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve vybraných zemích Evropské unie na základě porovnání několika účetních oblastí národních účetních legislativ s IFRS. Nejedná se však o kompletní srovnání IFRS a účetnictví vybraných států.

Teoretická část je zpočátku zaměřena na harmonizaci účetnictví v Evropě i ve světě a na modely regulace účetnictví, na základě kterých jsou v praktické části bakalářské práce zvoleny země k porovnání jejich účetnictví s IFRS. Dále se teoretická část zabývá strukturou orgánů zodpovědných za tvorbu IFRS, koncepčním rámcem, výkazy účetní závěrky a nakonec základní charakteristikou některých standardů.

Praktická část je rozdělena na oddíly srovnávající IFRS s účetnictvím České republiky, Velké Británie a Německa. Z důvodu velkého rozsahu jak standardů IFRS, tak národních účetních legislativ, je práce zaměřena na základní srovnání vybraných účetních oblastí. U každého státu je přiblížena implementace IFRS do národní legislativy, počet společností kótovaných na největším domácím regulovaném trhu, účetní závěrka dle IFRS ve vztahu k dani z příjmů a následně je provedeno základní srovnání výkazů účetní závěrky, vykazování pozemků, budov a zařízení, leasingu, nehmotných aktiv a výnosů. Praktická část je uzavřena shrnutím, doporučením a závěrem.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

1.1 Cesta k harmonizaci

Účetnictví, v podobě jak jej známe dnes, předcházela vývojově dlouhá cesta. Od svého vzniku po dlouhou dobu sloužilo především jako systém kontroly hospodaření pro interní uživatele. Pro externí uživatele mělo význam jen v omezené míře, převážně pro potřeby státu (odvádění daní, dávek, úrody zemědělců apod.). Počátkem 19. století využití účetnictví dále rostlo, docházelo k oddělování role vlastníka a role manažera podniku, a účetnictví rozšiřovalo své informační funkce pro externí uživatele. Dále se do popředí dostávaly rovněž daňové účely a stát se stal významným externím uživatelem a regulátorem účetnictví. (Kovanicová, 2004, s. 3-10) Ficbauer a Ficbauer (2010, s. 8) však upozorňuje na skutečnost, že účetnictví nikdy nesloužilo primárně daňovým účelům.

Rozvoj obchodu a průmyslu znamenal růst velikosti podniků a vyústil ve vznik mnoha nadnárodních společností zaměstnávající mnohdy stovky a tisíce lidí. Tyto velké korporace samozřejmě potřebovaly pro svůj růst velké množství kapitálu. Získávání potřebného kapitálu mělo za následek rychlý rozvoj mezinárodních kapitálových trhů, kde podniky získávají i dnes kapitál především od zahraničních investorů. Investoři, akcionáři či držitelé dluhových cenných papírů pochopitelně od podniků, do kterých měli v úmyslu investovat nebo již investovali, požadovali spolehlivé a pravdivé informace o jejich hospodaření. Zajímali se především o to, zda bude jejich investice bezpečně uložena a výhodně zhodnocena. (Ding, Jeanjean a Stolowy, 2005, s. 3) Podle Ficbauera a Ficbauera (2010, s. 7) se o finanční situaci určitého podniku však nezajímají pouze investoři, ale také banky, zaměstnanci, burzovní makléři ale i konkurenti. V souvislosti s rozvojem mezinárodního obchodu ve velkých objemech docházelo k výraznější zainteresovanosti obchodních partnerů. Dodavatele zajímá schopnost odběratelů hradit včas závazky a je známo, že podle toho si podniky mnohdy vybírají i své obchodní partnery. Odběratelé mají zájem o dodávku objednaného zboží včas a v požadované kvalitě. Rovněž hospodářská situace dodavatelského podniku hraje neméně významnou roli při výběru vhodného dodavatele. (Kovanicová, 2004, s. 8–9)

Účetnictví se muselo novým podmínkám přizpůsobit. Aby externí uživatelé rozuměli informacím obsaženým v účetních výkazech a zároveň nemuseli studovat legislativu státu, která ovlivňovala účetní politiku daného podniku, bylo zapotřebí co nejvíce sblížit obecné účetní principy a postupy používané v jednotlivých státech. (Kovanicová, 2005, s. 4)

Ficbauer a Ficbauer (2010, s. 7) řadí mezi hlavní důvody poptávky po jednotném systému účetnictví především rostoucí mezinárodní tok zboží a služeb, větší využití operací s finančními deriváty a promptních obchodů s CP, a rostoucí aktivitu investorů. Podniky zveřejňované účetní informace mají totiž podle Žárové (2006, s. 24) tím větší hodnotu, čím lépe je lze srovnat s účetními informacemi jiných podniků.

1.2 Mezinárodní harmonizace

Žárová (2006, s. 34) vysvětluje pojem harmonizace jako proces, jenž má za následek postupné odstranění rozdílů ve způsobu zpracování účetních transakcí, které jsou způsobeny rozdílnou úpravou národních systémů účetnictví. Tento proces sbližování (harmonizace) účetnictví vyústil ve zrod Mezinárodních účetních standardů. (Kovanicová, 2004, s. 5-6) Dvořáková (2011, s. 3) uvádí, že „vedle *Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)*¹ existují ještě další dvě významné linie mezinárodní harmonizace účetnictví, a to *účetní směrnice Evropské Unie a národní účetní zásady a pravidla USA označované jako US GAAP*²“. Ficbauer a Ficbauer (2010, s. 12) shodně uvádí, že dopad vlivu ekonomiky USA na celosvětový hospodářský vývoj je významný. Kovanicová (2005, s. 18) dodává, že ačkoliv US GAAP vznikly a jsou i v současné době upravovány jako americké účetní standardy, jsou všeobecně přijímány světovými burzami především z důvodů jejich propracovanosti.

Na rozdíl od národní legislativy ovlivňující účetnictví státu, IFRS ani US GAAP nejsou účetní systémy ani zákony, které předepisují přesné postupy při účtování. Z tohoto důvodu standardy neuvádí účtovou osnovu, kterou je nutné dodržovat. Důraz je kladen především na výsledek práce, tzn. na finanční výkazy, které mají poskytnout uživatelům spolehlivý a věrný obraz o hospodaření podniku. (Mládek, 2005, s. 6) Kovanicová (2004, s. 10, 130) dodává, že výkazy sestavené podle US GAAP mají za úkol uspokojit potřeby podnikání a veřejnosti, avšak zároveň polemizuje nad otázkou, zda účetnictví, zrozené pro interní potřeby podniku, nabírá správný směr vývoje. Mládek (2005, s. 8-9) dodává, že IFRS i US GAAP jsou vytvářeny nezávislými profesionály, kteří by měli mít potřebné znalosti,

¹ IFRS = „International Financial Reporting Standards“. Podle Kovanicové (2004, s. 124) bylo zavedeno nové označení IFRS místo IAS z toho důvodu zdůraznění standardizace účetního výkaznictví.

² GAAP = „Generally Accepted Accounting Principles“ přeloženo jako „Všeobecně uznávané účetní principy“.

na rozdíl od národních legislativ, které jsou většinou vytvářeny zákonodárci či minister-skými pracovníky.

1.2.1 Konvergence

Celosvětová globalizace nutí tvůrce IFRS a US GAAP ke spolupráci za účelem vytvoření jednotných celosvětových účetních standardů s jednotnou vizí vedení účetnictví. (Hinke, 2007, s. 24) Kovanicová (2004, s. 136) uvádí jako pozitivum fakt, že oba soubory jsou si vzájemnými konkurenty, což vede k jejich zdokonalování. Na druhou stranu podle Dvo-řákové (2011, s. 5) jsou i přes určité odlišnosti soubory podobné, neexistují mezi nimi vý-znamné neshody, a tak je proces konvergence možný. Kovanicová (2004, s. 137) tento výklad potvrzuje a říká, že dle slov odborníků existuje mezi oběma systémy zvláštní druh symbiózy a znalost jednoho systému napomáhá porozumění druhému systému.

Podle Jílka a Svobodové (2011, s. 54) byla konvergence zahájena v roce 2006 podepsáním dohody o spolupráci mezi IASB³ a FASB⁴. Mládek (2005, s. 22) tvrdí, že se obě organiza-ce formálně dohodly na projektu konvergence již v roce 2002. „*Jejich záměrem je odstranit všechny významné rozdíly mezi IFRS a US GAAP a následně vytvářet jednotné stan-dardy společně.*“ (Jílek a Svobodová, 2011, s. 54) Proces konvergence bude podle Jílka a Svobodové (2011, s. 54) trvat ještě dlouhou dobu. Tento výrok potvrzují i Ficbauer a Ficbauer (2010, s. 21) a zároveň dodávají, že délku procesu konvergence z hlediska dlouhodobých cílů nelze v současné době reálně odhadnout, ale po dokončení bude k dis-pozici jedno celosvětové účetnictví s vysokou vypovídací schopností pro třetí strany.

1.3 Harmonizace v Evropě

Žárová (2006, s. 34) užívá pojem harmonizace spojený s procesem sbližování účetnictví výhradně v rámci Evropy.

Počátek harmonizace účetnictví v Evropě je spjat se vznikem Evropského hospodářského společenství v roce 1957. Harmonizace probíhala na základě směrnic Evropského spole-čenství, které byly vypracovány pro oblast účetnictví. Jednalo se o tzv. **čtvrtou směrnici**,

³ IASB – „International Accounting Standards Board“ přeloženo jako „Rada pro mezinárodní účetní standar-dy“ (Mládek, 2005, s. 9)

⁴ FASB – „Financial Accounting Standards Board“ přeloženo jako „Výbor pro finanční účetní standardy“ (Mládek, 2005, s. 9)

kteřá upravovala obsah účetní závěrky, **sedmou směrnicí**, která se zabývala konsolidovanou účetní závěrkou a **osmou směrnicí**, jež byla zaměřena na audit. (Kovanicová, 2005, s. 19) Žárová (2006, s. 4) vidí velkou nevýhodu tohoto systému ve skutečnosti, že účetní výkazy sestavené v souladu se směrnicemi nebyly uznávány mimoevropskými ani evropskými burzami cenných papírů, což bylo nevýhodné pro evropské společnosti, které měly zájem o získání kapitálu na burzách. Podle Dvořákové (2011, s. 3) však směrnice postupem času zastarávaly a přestaly postačovat prohlubující se harmonizaci. Žárová (2006, s. 45) pokládá za další důvod přetrvávající nedokonalé srovnatelnosti rozdílnou úroveň akceptace směrnic národními legislativami v jednotlivých státech. Vzhledem k tomu, že Evropská komise usoudila, že by nebylo efektivní vytvářet vlastní účetní standardy, došlo v roce 2000 k přijetí IFRS jako nástroje pro regulaci účetnictví v Evropské unii v rámci tzv. „nové harmonizační strategie“. Zastaralé původní směrnice byly novelizovány pouze do té míry, aby nebyly v rozporu se standardy IFRS a evropské společnosti kótované na světových burzách musely začít sestavovat nejpozději od roku 2005 své konsolidované účetní závěrky podle IFRS.⁵ (Hinke, 2007, s. 17) „*Rok 2005 tak znamenal počátek nové éry počínání podniků a splnění třicetiletého úsilí vytvořit pravidla finančního výkaznictví pro mezinárodní finanční trhy.*“⁶ (Mackenzie, 2011, s. 1)

V současné době je prováděna regulace účetnictví v rámci Evropské unie na základě:

- **směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek**, která je zaměřena zejména na auditory a auditorské společnosti, na jejich odbornou způsobilost, povinnosti při sestavování zpráv i na mezinárodní hlediska (Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES, 2006, § 1 - § 47),
- **směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků**, ve které jsou stanoveny mimo jiné zásady výkaznictví, oceňování, výkazy účetní závěrky nebo zjednodušení pro malé a střední podniky. (Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, 2013, § 1 - § 55)

⁵ IFRS v tomto významu znamená soubor standardů IAS, IFRS i interpretace SIC a IFRIC.

⁶ Originální znění: „*The year 2005 marked the beginning of a new era in global conduct of business, and the fulfillment of a thirty-year effort to create the financial reporting rules for a worldwide capital market.*“

1.3.1 Implementace standardů v Evropské unii

Pro přijetí standardů IFRS v rámci Evropské unie musí nově vydané standardy projít tzv. „schvalovacím mechanismem“. Účelem tohoto mechanismu je zajistit implementaci do národních účetních systémů. (Dvořáková, 2011, s. 4) Kovanicová (2004, s. 121) dodává, že Evropská unie v rámci schvalovacího mechanismu posuzuje nově vydané standardy podle toho, zda jsou vhodné pro aplikaci v rámci EU. Podle Žárové (2006, s. 66) musí být standardy v souladu se zásadami směrnic Evropské unie. Schvalování standardů má na starost Výbor pro regulaci účetnictví, který tak koná za pomoci poradní skupiny EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group). Standardy se po schválení Výborem pro regulaci účetnictví a následným zveřejněním v Úředním věstníku stávají povinné pro účetní jednotky v rámci Evropské unie. (Dvořáková, 2011, s. 4)

Nařízením Evropského parlamentu a Rady ES 1606/2002 o uplatňování mezinárodním účetních standardů se Mezinárodní standardy účetního výkaznictví musí každá země Evropské unie implementovat IFRS do své národní legislativy. Toto nařízení požaduje, aby všechny společnosti, které obchodují své cenné papíry na jakémkoliv regulovaném trhu v rámci zemí Evropského společenství⁷, sestavovaly své konsolidované účetní závěrky podle IFRS nejpozději od účetního období, které začíná 1. ledna 2005. Toto nařízení však ponechává na jednotlivých členských zemích, zda budou požadovat nebo povolí i ostatním společnostem vykazovat podle IFRS. Podle článku 5 mají členské státy možnost:

- povolit nebo nařídit společnostem, které obchodují cenné papíry na regulovaném trhu, sestavovat individuální účetní závěrky podle IFRS,
- povolit nebo nařídit ostatním společnostem sestavovat individuální i konsolidované účetní závěrky podle IFRS. (Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, 2002, s. 3 – 5)

⁷ Od roku 2009 je Evropské společenství součástí Evropské unie. Původně Evropské společenství zahrnovalo Evropské hospodářské společenství, Evropské společenství pro atomovou energii a Evropské společenství uhlí a oceli. (Často kladené dotazy, [b.r.])

Podle odstavce 17 pak mají členské státy možnost odložit účinnost některých ustanovení tohoto nařízení až od roku 2007. Jedná se zejména o společnosti, které:

- veřejně obchodují své cenné papíry nejen v rámci Společenství, ale i ve třetích zemích, a z tohoto důvodu sestavují konsolidované účetní závěrky podle jiného souboru mezinárodních účetních standardů (např. US GAAP),
- veřejně obchodují na regulovaném trhu pouze dluhové cenné papíry. (Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, 2002, s. 3 – 5)

2 REGULACE ÚČETNICTVÍ

Jedním z důvodů vzniku nadnárodních účetních standardů je rozdílná regulace účetnictví v jednotlivých státech, neboť nestejný systém vykazování účetních dat není vhodný pro mezinárodní srovnávání. Příčinou vzniku odlišných národních regulací každého státu jsou rozdíly jak v ekonomických, tak společenských a politických systémech. Regulace národního účetnictví je ovlivňována mnohými faktory. Mezi nejvýznamnější faktory patří právní systém, daně a daňová soustava a postavení a vliv institucí, které vytváří účetní pravidla daného státu. (Žárová, 2006, s. 8)

Podle Hinke (2007, s. 13, 14) patří mezi základní odlišnosti účetních systémů:

- míra regulace účetnictví,
- uživatelé účetních výkazů,
- závislost mezi daněmi a účetnictvím,
- volba oceňovacích základů,
- zohlednění inflace,
- a uplatňování účetních zásad.

2.1 Členění hlavních modelů účetnictví

Mezi 4 hlavní skupiny účetních systémů z historického pohledu Hinke (2007, s. 11, 12) řadí:

- Anglosaskou skupinu,
- Kontinentální skupinu,
- Smíšenou skupinu,
- a Jihoamerickou skupinu.

Vzhledem k zaměření mé bakalářské práce se budu zabývat pouze prvními třemi skupinami.

2.1.1 Anglosaská skupina států

Do této skupiny patří především Velká Británie, USA, Nizozemí a dalších přibližně 40 zemí. Můžeme zde nalézt velké množství nadnárodních společností a rozvinutý kapitálový trh. Hlavním účelem účetnictví v těchto státech je poskytnout užitečné informace především externím uživatelům. Účetnictví regulují zpravidla profesionální organizace a pro-

bíhá na základě zvykového práva. Účetní informace většinou nejsou ovlivněny daňovým aparátem. (Kovanicová, 2005, s. 7)

2.1.2 Kontinentální skupina států

K zástupcům této skupiny řadíme především státy kontinentální Evropy (mimo státy bývalého sovětského bloku) – Německo, Francie, Itálie; Japonsko a další státy. Podniky se v případě nedostatku kapitálu obracejí na finanční instituce. Účetnictví je v těchto státech zaměřeno na věřitele a je regulováno právními normami - regulátorem je stát. Účetní informace jsou pak zkresleny v důsledku výrazného propojení účetnictví a daňové soustavy. (Kovanicová, 2005, s. 7; Hinke, 2007, s. 11)

Hinke (2007, s. 12) uvádí navíc dvě podskupiny.

- Německá podskupina – volná závislost mezi účetnictvím a daněmi.
- Francouzská podskupina – těsná závislost mezi účetnictvím a daněmi.

2.1.3 Smíšená skupina států

Tato skupina je reprezentována především zeměmi bývalého Sovětského svazu a zeměmi střední a východní Evropy. Do této skupiny patří rovněž i Česká republika. Tento model účetnictví je charakteristický těsnou vazbou mezi účetnictvím a daněmi a zároveň obsahuje klasické prvky typické pro anglosaskou skupinu zemí. (Kovanicová, 2005, s. 8)

2.1.4 Jihoamerická skupina států

Do této skupiny bychom mohli zařadit většinu států Jižní Ameriky. Účetnictví je stejně jako ve smíšené skupině států podřízeno daňovým účelům státu, avšak navíc zohledňuje vliv inflace. (Kovanicová, 2005, s. 8)

3 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Historie standardů sahá až do roku 1973, kdy na základě dohody mezi významnými účetními institucemi z několika zemí vznikl *Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC)*. Tato soukromá organizace si kladla za cíl vypracovat mezinárodně uznávané standardy účetního výkaznictví. (Kovanicová, 2004, s. 122, 123) Výbor vydával mezinárodní účetní standardy pod označením IAS, interpretacemi standardů se zabýval *Stálý interpretační výbor (SIC)*. V souvislosti s přijetím nové americké struktury byl v roce 2001 přeměněn *Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC)* na *Radu pro mezinárodní účetní standardy (IASB)*. V témže roce vznikla *Nadace IASC*, která byla v roce 2010 přejmenována na *Nadaci IFRS*. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 17)

3.1 Struktura orgánů

3.1.1 Nadace IFRS

Nadace IFRS je nezávislá nezisková organizace se sídlem v USA, která je řízena 22 členy (správci). Tito členové mají různé zeměpisné zastoupení, jež je určeno stanovami. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 17) Na provoz Nadace přispívají velké společnosti z celého světa, centrální banky, soukromé účetní instituce a další organizace. (Ficbauer a Ficbauer, 2010, s. 32) Podle Jílka a Svobodové (2011, s. 17) jsou za získávání potřebných finančních prostředků odpovědní správci.

Orgánem, který dohlíží na činnost Nadace IFRS je **Monitorovací rada**, která také jmenuje její správce na základě návrhu nominačního výboru. Jílek a Svobodová (2011, s. 17)

Podle Jílka a Svobodové (2011, s. 18) jsou podřízenými orgány Nadace IFRS:

- Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB),
- IFRS interpretační výbor (IFRSIC),
- a IFRS poradní sbor (IFRSAC).

3.1.2 IASB

V současné době má Rada pro mezinárodní účetní standardy 16 členů, u nichž jsou vyžadovány profesionální schopnosti a praktické zkušenosti. Jílek a Svobodová (2011, s. 20, 21) Podle Dvořákové (2011, s. 6) IASB schvaluje nové standardy a interpretace, změny standardů a zveřejňované návrhy nových standardů alespoň 9 členů souhlasným vyjádře-

ním. Předsedou Rady je Hans Hoogevorst a místopředsedou Ian Mackintosh, oběma skončí funkční období v roce 2016. (The Organisation: Members of the IASB, [2014])

3.1.3 IFRSIC

IFRS interpretační výbor byl založen za účelem řešení sporných otázek, které vzniknou v souvislosti s nově zavedeným standardem nebo v souvislosti s účetními problémy, které prozatím nejsou upraveny příslušným standardem. Výbor vydává interpretace pod označením IFRIC. (Žárová, 2006, s. 55) Dvořáková (2012, s. 7) uvádí, že zasedání výboru je převážně veřejné. V interpretačním výboru zasedá 14 členů z různých zemí a jednoho nehlasujícího předsedy, tím je v současné době Wayne Upton. (The Organisation: Members of the IFRS Interpretations Committee, [2014])

3.1.4 IFRSAC

Poradní sbor má v současné době přibližně 50 členů a jeho účelem je zprostředkovat spojení mezi nejširší odbornou veřejností a IASB tak, aby odborná veřejnost mohla podávat návrhy a doporučení adresované IASB. Dvořáková (2011, s. 6)

3.2 Struktura IFRS

Podle Kovanicové (2005, s. 28) IFRS obsahují:

- **úvodní část**, v které je vymezen účel IFRS, řídicí orgány a jejich náplň práce; součástí úvodní části jsou rovněž stanovy Nadace IFRS,
- **předmluvu**, která stanovuje základní cíle, například formulace a zveřejňování standardů nebo propagace jejich přijetí,
- **koncepční rámec**,
- **standards (IAS a IFRS)**,
- **a interpretace standardů (SIC a IFRIC).**

3.2.1 Koncepční rámec

Kovanicová (2004, s. 189) definuje koncepční rámec jako všeobecný základ (návod), z něhož vychází účetní standardy. Znalost koncepčního rámce je podle Dvořákové (2011, s. 16) základním předpokladem pro pochopení jednotlivých standardů. Jestliže některou oblast neupravují standardy, pak je východiskem pro řešení takové situace koncepční rámec, ze kterého účetní jednotka vychází. Zatímco Ficbauer a Ficbauer (2010, s. 38) ozna-

čují koncepční rámec za jediný nečíslovaný standard, podle Kovanicové (2004, s. 189) a Hinke (2007, s. 21) se nejedná o samostatný standard, neboť neřeší žádný konkrétní problém. V případě, že je Koncepční rámec částečně v rozporu s některým standardem, má přednost vždy standard. (Loja a Vojáčková, 2005, s. 21)

Koncepční rámec určuje:

- cíl účetního výkaznictví,
- kvalitativní vlastnosti informací,
- vymezení, způsob rozpoznání a ocenění jednotlivých základních prvků účetní závěrky,
- a pojetí a uchování kapitálu. (The Conceptual Framework..., 2013, s. 1)

3.2.1.1 Cíl účetní závěrky

Cílem účetní závěrky je podat takové informace o finanční situaci účetní jednotky, které jsou užitečné pro externí uživatele účetní závěrky. Jedná se zejména o externí uživatele, kteří rozhodují o poskytování kapitálu účetní jednotce, tzn. potenciální investory, banky a jiné věřitele. Účetní závěrka by měla obsahovat informace, na základě kterých uživatelé hodnotí finanční situaci podniku z hlediska schopnosti generovat peněžní prostředky a schopnosti podniku dostát svým závazkům. (The Conceptual Framework..., 2013, s. 1)

3.2.1.2 Kvalitativní vlastnosti informací

Mezi kvalitativní vlastnosti informací v účetní závěrce patří:

- **relevantnost** (v účetní závěrce nemohou být uvedeny všechny informace, které uživatelé potřebují, proto musí účetní jednotka vykázat pouze informace relevantní),
- **věrná prezentace** (aby informace věrně zobrazovala skutečnost, musí být zachycení události neutrální, úplné a bezchybné),
- **srovnatelnost** (srovnání s informací stejného podniku z hlediska času nebo srovnání s obdobnou informací v jiném podniku),
- **ověřitelnost**,
- **včasnost** (důležité je mít správné informace v okamžik, kdy je činěno určité rozhodnutí),
- a **srozumitelnost**. (The Conceptual Framework..., 2013, s. 1, 2)

Loja a Vojáčková (2005, s. 23) dodávají, že náklady na zjištění informací obsažených ve výkazech, by neměly přesahovat jejich užitek. Všechny kvalitativní vlastnosti by měly být ideálně v rovnováze.

3.2.1.3 Vymezení, rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky

Koncepční rámec člení základní prvky účetní závěrky následovně:

- prvky vyjadřující finanční situaci – *aktiva, závazky a vlastní kapitál*,
- a *náklady a výnosy*.

Aktivum je prostředek ovládaný podnikem, od něhož se očekává budoucí ekonomický prospěch. Je výsledkem minulých událostí. (The Conceptual Framework..., 2013, s. 2)

Závazek představuje současný dluh podniku, který vznikl na základě minulých událostí. Vyrovnaní závazku bude znamenat odtok ekonomického prospěchu podniku. (The Conceptual Framework..., 2013, s. 2)

Vlastní kapitál je roven rozdílu mezi celkovou hodnotou aktiv a sumou závazků podniku. (The Conceptual Framework..., 2013, s. 2) Pro uživatele účetní závěrky je důležité jeho členění, které se u různých právních forem podnikání liší. Podstatnou položkou vlastního kapitálu je výsledek hospodaření za běžné období. (Dvořáková, 2011, s. 23)

Výnos (Income) znamená zvýšení ekonomického užitku podniku za účetní období, které se projeví zvýšením hodnoty vlastního kapitálu a zároveň dojde ke zvýšení hodnoty aktiv nebo snížení hodnoty závazků. Zvýšení hodnoty vlastního kapitálu musí proběhnout jiným způsobem, než vkladem vlastníků. (The Conceptual Framework..., 2013, s. 2) Tato definice výnosu podle Ficbauera a Ficbauera (2010, s. 39) odpovídá anglickému označení *revenue*. Naproti tomu pojem *gains* označuje ostatní příjmy plynoucí do podniku z jiné než běžné činnosti, a které zároveň splňují podmínky pro jejich uznání.⁸

Náklad (Expense) označuje snížení ekonomického užitku podniku za účetní období, které se projeví snížením hodnoty vlastního kapitálu a zároveň dojde ke snížení hodnoty aktiv nebo zvýšení stavu závazků. (The Conceptual Framework..., 2013, s. 2) Koncepční rámec rozeznává dva druhy nákladů: *expenses* a *losses*. *Expenses* představují pravidelně se opa-

⁸ Podle Dvořákové (2011, s. 23) pro pojmy „income“, „revenues“ a „gains“ česká účetní terminologie teprve hledá vhodné české ekvivalenty, neboť všech tři pojmy se dají přeložit jako „výnosy“.

kující náklady související s běžnou činností podniku, kdežto *losses* jsou protikladem výnosů – *gains*. *Gains* a *losses* se vykazují kompenzovaně. (Dvořáková, 2011, s. 24, 25)

Každá **položka je uznatelná** pouze tehdy, pokud:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou poteče z nebo do podniku,
- a hodnota položky je spolehlivě měřitelná. (The Conceptual Framework..., 2013, s. 3)

Koncepční rámec podle Hinke (2007, s. 23) a Dvořákové (2011, s. 25) stanovuje tyto oceňovací báze:

- **historické náklady**, kdy aktiva jsou oceněna ve výši nákladů vynaložených při jejich pořízení a závazky jsou oceněny částkou, kterou bude potřeba uhradit k jejich vyrovnání,
- **běžná cena** představuje ocenění aktiv a závazků v ceně, která by musela být vynaložena při pořízení aktiv nebo vyrovnání závazků v současné době (k datu ocenění),
- **realizovatelná hodnota** znamená ocenění aktiv v částce, kterou bude možné získat jejich prodejem a ocenění závazků na očekávané úrovni množství peněz, které bude nutné v budoucnu vynaložit na jejich uhrazení,
- **současná hodnota** je způsob ocenění, který využívá k ocenění aktiva diskontované budoucí čisté přítoky peněz, které bude aktivum vytvářet a k ocenění závazku diskontované budoucí čisté odtoky peněz, které bude nutné vynakládat na vyrovnání závazku.

Podle Dvořákové (2011, s. 25) koncepční rámec nepreferuje žádnou z uvedených oceňovacích metod, pouze říká, že nejpoužívanější metodou je metoda oceňování historickými náklady, kterou lze podle potřeby kombinovat s ostatními metodami.

Hinke (2007, s. 23) uvádí, že IFRS umožňují použití *reálné hodnoty* jako další oceňovací metody. Tato metoda však není uvedena v koncepčním rámci, ale ve standardu IFRS 13.

Reálná hodnota (fair value) je oceňovací metoda, která pro stanovení hodnoty aktiv využívá objektivní tržní cenu k datu ocenění. Pro stanovení tržní ceny standard preferuje hodnotu aktivního trhu. (Dvořáková, 2011, s. 27)

3.2.1.4 Pojetí a uchování kapitálu

Koncepční rámec stanoví podle Jílka a Svobodové (2012, s. 77):

- **koncept udržení finančního kapitálu**, podle kterého dojde k tvorbě zisku pouze za předpokladu, že čistá aktiva (rozdíl mezi sumou aktiv a závazky) na konci období jsou vyšší jak čistá aktiva na začátku období. Podle Dvořákové (2011, s. 27) lze vyjádřit uchování vlastního kapitálu v nominálních peněžních jednotkách nebo v jednotkách kupní síly, které vylučují vliv inflace.
- **koncept udržení fyzického kapitálu** znamená, že ke tvorbě zisku došlo v případě, že výrobní kapacita podniku na konci období je vyšší než výrobní kapacita na začátku období.

3.2.1.5 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

Koncepční rámec definuje dva předpoklady sestavení účetní závěrky a to:

- **předpoklad trvání účetní jednotky** – účetní závěrku je možné sestavit pouze v případě, že účetní jednotka bude nadále pokračovat ve své činnosti,
- a **akruální princip** – výsledky transakcí jsou uznány v období, ke kterému se věcně a časově vztahují a nikoliv v okamžiku kdy generují peněžní toky. (The Conceptual Framework..., 2013, s. 2)

3.3 Účetní závěrka podle IFRS

Účetní závěrkou podle Jílka a Svobodové (2011, s. 78) se rozumí „*uspořádané vyjádření finanční situace a výkonnosti podniku*“. Účelem účetní závěrky je poskytovat širokému okruhu uživatelů informace, které jim napomáhají k rozhodování.

Jílek a Svobodová (2011, s. 80 - 81) uvádí obecné vlastnosti účetní závěrky, a to:

- **věrné zobrazení a soulad s IFRS** – účetní závěrka musí věrně zobrazovat finanční situaci, výkonnost a peněžní toky podniku a zároveň musí být v souladu se všemi standardy,
- **předpoklad trvání jednotky,**
- **akruální princip,**
- **významnost a agregace** – položky, které jsou pro rozhodování uživatelů účetní závěrky významné, se vykazují samostatně; jestliže by byla samostatně vykázaná položka v účetním výkazu nevýznamná, agreguje se s jinou položkou,

- **kompence** – kompenzace položek je možná pouze za předpokladu, že je povolena příslušným standardem; v jiných případech je kompenzace zakázána,
- **frekvence vykazování** – účetní závěrka by měla být sestavena alespoň jedenkrát ročně; v případě, že je účetní období delší nebo kratší jak jeden rok (standards připouštějí), je podle Loji a Vojáčkové (2005, s. 21) nutno zveřejnit skutečnost, že údaje ve výkazech nejsou srovnatelné, a zdůvodnit příčiny,
- **srovnávací informace** – účetní závěrka musí poskytovat uživatelům k běžnému období srovnávací informace (minulé období).

Účetní závěrka podle standardu IAS 1 sestává z:

- **výkazu o finanční pozici** (do roku 2008 byl výkaz označován jako *rozvaha*),
- **výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku,**
- **výkazu změn vlastního kapitálu,**
- **výkazu o peněžních tocích,**
- **a komentáře.**

Pokud účetní jednotka provádí retrospektivní změny účetních politik nebo retrospektivně upravuje položky výkazů, musí navíc zveřejnit výkaz o finanční pozici k počátku nejzazšího srovnávacího období. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 79, 85)

Dvořáková (2004, s. 193) doporučuje, aby podniky zveřejňovaly i další výkazy, které by mohly být pro uživatele užitečné při rozhodování.

Podle Loji a Vojáčkové (2005, s. 21) by každý výkaz účetní závěrky měl obsahovat:

- název podniku,
- druh rozvahy – individuální, separátní nebo konsolidovaná,
- rozvahový den,
- měnu vykazování,
- a míru zaokrouhlování.

3.3.1 Výkaz o finanční pozici

Standards neurčují striktně formát výkazu ani pořadí jednotlivých položek. Míra agregace položek a podoba výkazu závisí na povaze a rozhodnutí účetní jednotky. Vždy by měly být hlavním kritériem úprav potřeby uživatelů účetní závěrky. Standard IAS 1 uvádí položky, které výkaz musí minimálně obsahovat. (Kovanicová, 2004, s. 194)

Výkaz o finanční pozici sestává z *aktiv, vlastního kapitálu a závazků*. Aktiva a závazky jsou ve výkazu členěny podle standardu IAS 1 na krátkodobé a dlouhodobé. Účetní jednotka může zvolit řazení položek podle jejich likvidity, pokud se domnívá, že je toto řazení vhodnější a poskytne spolehlivější a relevantnější informace pro uživatele. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 82, 83)

3.3.2 Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku

Podle Jílka a Svobodové (2011, s. 83, 85) musí podnik zveřejňovat informace o nákladech a výnosech:

- **v jednom výkazu**, kdy výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku obsahuje dvě části, které na sebe navazují a prezentují se společně; tento jediný výkaz obsahuje *část o výsledku a část o ostatním úplném výsledku*,
- **nebo ve dvou výkazech**, a to ve *výsledovce a výkazu o úplném výsledku*, který začíná výsledkem.

Zveřejnění výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku znamená pro uživatele účetní závěrky podle IAS 1 lepší porozumění dosažené výkonnosti podniku. Základními prvky tohoto výkazu jsou *výnosy a náklady*. (Kovanicová, 2004, s. 195) Podobně jako u výkazu o finanční pozici, standard IAS 1 nestanoví závaznou podobu výkazu, pouze uvádí položky, které je nutné vykázat. (Loja a Vojáčková, 2005, s. 37) Některé položky výnosů (gains) je možné kompenzovat s odpovídajícími náklady (losses). Jedná se pouze o ty výnosy, které nejsou dosahovány z běžné činnosti podniku. (Dvořáková, 2011, s. 281) Struktura výkazu je režií podniku, který si může zvolit druhové nebo účelové členění nákladů. Pokud podnik zvolí členění účelové, musí navíc zveřejnit informace o druzích nákladů, které jsou nezbytné pro předpověď budoucích peněžních toků. (Kovanicová, 2004, s. 195) Podle Dvořákové (2011, s. 280) standard IAS 1 od roku 2004 neumožňuje oddělené vykazování provozního výsledku hospodaření a mimořádného výsledku hospodaření. Standard umožňuje sledování pouze provozního výsledku hospodaření, což vede ke zkvalitnění vypovídací schopnosti výkazu, a zároveň došlo v tomto roce k zavedení nového standardu IFRS 5 – *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.

3.3.3 Výkaz změn vlastního kapitálu

Výkaz změn vlastního kapitálu podle Jílka a Svobodové (2011, s. 84) obsahuje:

- celkový úplný výsledek za období, přičemž je nutno oddělit částku připadající vlastníkům mateřského podniku a částku připadající menšinovým podílům,
- vlivy retrospektivní aplikace nebo přepočtu podle standardu IAS 8 pro každou položku vlastního kapitálu,
- hodnoty položek vlastního kapitálu na počátku a na konci účetního období a změny položek vyplývající ze zisku/ztráty ostatního úplného výsledku a transakcí s vlastníky.

3.3.4 Výkaz o peněžních tocích

Na základě podkladů z tohoto výkazu má uživatel možnost posoudit schopnost podniku generovat hotovost a peněžní ekvivalenty. Výkazem o peněžních tocích se zabývá standard IAS 7 – *Výkaz peněžních toků*. (Hinke, 2007, s. 29)

Výkaz o peněžních tocích člení na peněžní toky z:

- **provozní činnosti**, kde jsou zahrnuty peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti podniku a jiné peněžní toky, které nepředstavují financování nebo investiční činnost podniku; ty jsou totiž zahrnuty v samostatných kategoriích výkazu,
- **investiční činnost**, která zahrnuje výdaje nebo příjmy související s nabýváním nebo pozbyváním dlouhodobých aktiv či jiných investic, které nejsou zahrnuty v peněžních ekvivalentech,
- **financování**, které představuje činnosti vedoucí ke změnám v objemu a složení vkladů ve vlastním kapitálu a výpůjček účetní jednotky. (IAS 7, 2013, s. 1, 2)

Standard IAS 7 (IAS 7, 2013, s. 2) uvádí dvě metody, pomocí nichž má podnik vykázat peněžní toky z hlavní činnosti, a to:

- **přímou metodu**, která je upřednostňována a zveřejňuje hrubé příjmy a výdaje,
- a **nepřímou metodu**, kdy je čistý výsledek upraven o dopady nepeněžních transakcí.

3.3.5 Komentář

Účelem komentáře je poskytnout uživateli účetní závěrky rozšiřující informace k jednotlivým položkám v ostatních účetních výkazech účetní závěrky. Standard IAS 1 stanoví základní požadavky na obsah komentáře. (Dvořáková, 2011, s. 297)

Komentář podle Kovanicové (2004, s. 195, 196) musí obsahovat:

- prohlášení o shodě všech výkazů účetní závěrky se všemi aplikovanými standardy a interpretacemi,
- informace o použitých metodách oceňování a účetních pravidlech použitých při zachycení účetních případů a sestavení účetních výkazů,
- informace vztahující se k jednotlivým vykázaným položkám ve výkazech, které jsou nezbytné pro jejich pochopení,
- další zveřejňované informace.

4 VYBRANÉ ÚČETNÍ OBLASTI IFRS

4.1 Pozemky, budovy a zařízení

Rozpoznání, ocenění, odpisy a ztrátu ze snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení rozebírá standard IAS 16.

Standard řadí mezi pozemky, budovy a zařízení hmotná aktiva, která:

- jsou využívána pro výrobu a dopravu výrobků, poskytování služeb, pronájem nebo administrativní účely,
- budou sloužit déle jak jedno účetní období,
- přinesou v budoucnu podniku ekonomický prospěch,
- jsou oceněna spolehlivě měřitelnými náklady.

Pozemky, budovy nebo aktiva jsou **oceněny při prvotním rozpoznání** ve výši:

- kupní ceny zahrnující dovozní cla a daně,
- nákladů souvisejících s dopravou a uvedením aktiva do provozu,
- odhadu nákladů na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu.

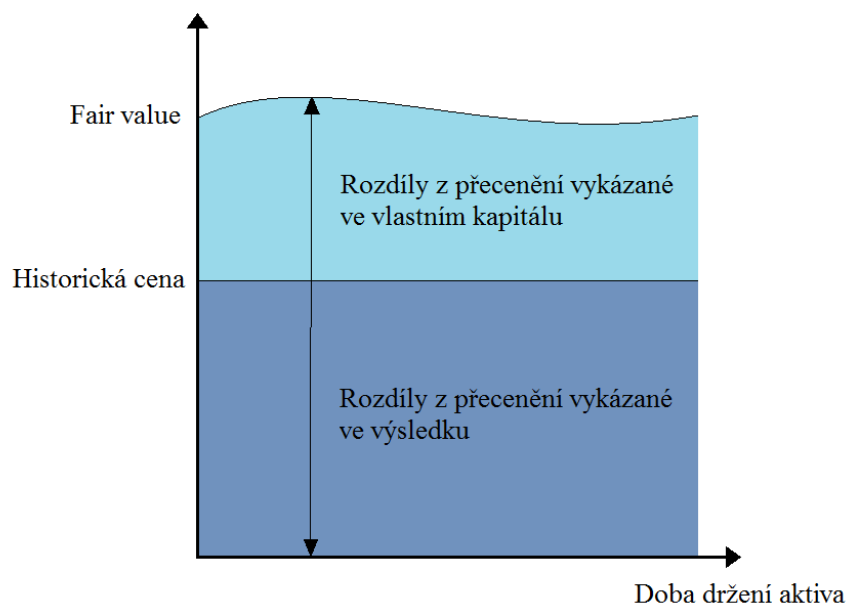
Po prvotním rozpoznání si účetní jednotka zvolí účetní politiku související s oceněním celé skupiny aktiv. Na výběr má mezi modelem historických cen a modelem přecenění.

Model historických cen vyjadřuje ocenění aktiva jako rozdíl mezi vstupní cenou, kumulovanými odpisy (oprávkami) a znehodnocením.

Model přecenění oceňuje aktivum na úrovni rozdílu mezi fair value aktiva, tomu odpovídajícími kumulovanými odpisy (oprávkami) a znehodnocením, které není zahrnuto ve fair value. Fair value je hodnota obdobného aktiva na trhu.

Jestliže dojde při prvním přecenění ke zvýšení hodnoty aktiva, přecenění se vykáže ve vlastním kapitálu. V případě, že dojde ke snížení hodnoty aktiva, vykáže se přecenění ve výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku. Následná přecenění musí brát v potaz přecenění předchozí. (IAS 16, 2013, s. 1, 2)

Vykazování přecenění nejlépe vystihuje následující graf:



Obrázek 1: Model přecenění podle IAS 16 (Dvořáková, 2011, s. 56)

V případě, že aktivum sestává z částí, které mají odlišnou dobu živostnosti, použije se pro ně **komponentní odpisování**. (IAS 16, 2013, s. 2)

IFRS samostatně definuje **aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti** ve standardu IFRS 5.

4.2 Leasing

Standard IAS 17 definuje leasing jako vztah mezi nájemcem a pronajímatelem, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat předmět leasingu po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo sérii plateb.

IFRS rozlišuje dvojí typ leasingu – finanční a operativní, které se liší principem vykazování. Zatímco **finanční leasing** přenáší všechna rizika a užitky související s vlastnictvím aktiva, **operativní leasing** nikoliv.

4.2.1 Finanční leasing

Každou leasingovou smlouvu je třeba zkoumat individuálně. Standard v § 10 a 11 uvádí příklady situací, které běžně vedou ke klasifikaci leasingu jako leasingu finančního:

- Na konci leasingové smlouvy dojde k převodu vlastnictví aktiva na nájemce.

- Nájemce má možnost koupit aktivum za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než fair value k datu možného odkupu aktiva a je dostatečně jisté, že nájemce této možnosti využije.
- Doba leasingu je na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i v případě, že nedojde k převodu vlastnictví.
- Na počátku leasingu je současná hodnota minimálních leasingových plateb⁹ stejná nebo vyšší jak fair value¹⁰ aktiva.
- Aktivum, které je předmětem leasingu, je tak zvláštní povahy, že bez větších úprav ho může využívat pouze nájemce.
- Jestliže nájemce smí zrušit leasingovou smlouvu a učiní tak, nese všechny pronajímatelovy ztráty.
- Zisky nebo ztráty plynoucí z pohybu fair value zbytkové hodnoty aktiva případnou nájemci.
- V dalším období je nájemce schopen pokračovat v leasingu za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.

Nájemce vykazuje předmět leasingu jako aktivum, které odepisuje (pokud se nejedná např. o pozemek), a současně jako závazek ve výkazu o finanční pozici.

Pronajímatel vykazuje ve výkazu o finanční pozici aktiva držená v rámci finančního leasingu jako pohledávku vůči nájemci. Leasingová platba pak z části snižuje tuto pohledávku a z části je vykazována jako výnos. (IAS 17, 2013, s. 1, 2)

4.2.2 Operativní leasing

Nájemce vykazuje ve výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku leasingové platby jako náklad.

Pronajímatel vykazuje ve výkazu o finanční pozici pronajímané aktivum, které odepisuje (pokud není předmětem leasingu např. pozemek), a ve výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku přijaté leasingové platby jako výnos. (IAS 17, 2013, s. 1, 2)

⁹ **Minimálními leasingovými platbami** se rozumí platby v průběhu trvání leasingové smlouvy, které mohou být po nájemci požadovány.

¹⁰ **Fair value aktiva** se rozumí cenu, za kterou může být aktivum směneno nebo závazek uhrazen na trhu mezi znalými osobami.

4.3 Nehmotná aktiva

Standard IAS 38 definuje nehmotná aktiva jako „*identifikovatelná nepeněžní aktiva bez hmotné podstaty*“, přitom nad aktivem musí mít účetní jednotka kontrolu. (IAS 38, 2013, s. 1)

Standard rozeznává identifikovatelné aktivum, jestliže:

- jej lze oddělit od podniku; například prodat, převést, pronajmout,
- nebo pochází ze smluvních vztahů (bez ohledu na jeho oddělitelnost od podniku).

Nehmotné aktivum pak může být rozpoznáno v případě, že:

- budoucí ekonomický prospěch z nehmotného aktiva poplyne do podniku,
- a náklady vynaložené na pořízení aktiva jsou spolehlivě měřitelné.

Interně vytvořené značky, periodika, publikace, seznamy zákazníků a další podobné položky **nemohou být uznány** jako nehmotná aktiva.

V případě nákupu je nehmotné aktivum při prvotním rozpoznání oceněno ve výši nákladů zahrnujících kupní cenu včetně cla a daní a přímo přiřaditelných nákladů na uvedení aktiva do provozu.

Rozlišení výzkumu a vývoje je důležité pro rozpoznání nehmotných aktiv. Zatímco nehmotná aktiva, která vznikla na základě vývoje, mohou být uznána, výzkumem žádná nehmotná aktiva nevznikají a náklady z fáze výzkumu jsou vykázány jako náklady v období, ve kterém vznikly. V případě vývoje stanoví standard podmínky, za kterých může být rozpoznáno nehmotné aktivum.

Po prvotním rozpoznání má účetní jednotka pro ocenění na výběr mezi **modelem historických cen** a **modelem přecenění**. V případě, že účetní jednotka zvolí model historických cen, pak rozlišuje aktiva s určitelnou a neurčitelnou životností. Jestliže stanoví, že aktivum nemá určitelnou životnost, pak se neodepisuje, pouze se testuje na snížení hodnoty. (IAS 38, 2013, s. 1 - 3)

4.4 Výnosy

Výnosy v IFRS pojímá standard IAS 18 Výnosy, který definuje výnosy z prodeje zboží, z poskytování služeb a úroky, licenční poplatky a dividendy z využití ostatních aktiv podniku. Výnosy ze smlouvy o zhotovení se zabývá standard IAS 11.

Výnos představuje ekonomický užitek, který během období účetní jednotka získá běžnou činností, a tento užitek způsobí nárůst vlastního kapitálu jiným způsobem než operacemi s vlastníky. Výnosy jsou oceněny ve fair value přijatého plnění a obvykle je výše výnosů z transakce stanovena ve smlouvě mezi podnikem a kupcem nebo uživatelem aktiva.

Výnosy z prodeje zboží jsou rozpoznány pouze v případě, že:

- podnik převedl na kupujícího významnou část rizik a užiteků plynoucí z vlastnictví zboží,
- podnik pozbývá manažerské angažovanosti spojované s vlastnictvím zboží a ztrácí kontrolu nad zbožím,
- výše výnosů může být spolehlivě měřena,
- je pravděpodobné, že ekonomický užitek plynoucí z transakce poteče do podniku,
- a náklady spojené s transakcí jsou spolehlivě ocenitelné.

Výnosy z poskytování služeb mají být zaúčtovány v souladu se stupněm dokončení transakce a to v případě, že výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout. Výsledek transakce je možné spolehlivě odhadnout, jestliže:

- výše nákladů je spolehlivě měřitelná,
- je pravděpodobné, že ekonomický užitek plynoucí z transakce poteče do podniku,
- lze spolehlivě měřit stupeň dokončení transakce k rozvahovému dni,
- a vynaložené náklady a náklady, které bude nutné ještě vynaložit pro dokončení transakce, lze spolehlivě ocenit. (IAS 18, 2013, s. 1, 2)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 ÚVOD DO PRAKTICKÉ ČÁSTI

V praktické části se budu zabývat problematikou využití IFRS v jednotlivých zemích Evropské unie. Pro výběr zemí jsem se rozhodl na základě rozdělení hlavních modelů účetnictví tak, jak bylo popsáno v kapitole 2.1 teoretické části. Nejvýznamnějším zástupcem anglosaského modelu účetnictví je bezpochyby Velká Británie. Co se týče kontinentálního modelu účetnictví, vybral jsem Německo z důvodu významnosti německých společností na světových trzích. Českou republiku jsem vybral jako zástupce na rozhraní smíšeného modelu a kontinentálního modelu účetnictví.

Cílem praktické části mé bakalářské práce není kompletní srovnání národních legislativ a IFRS, ale na základě rozdílů ve vybraných účetních oblastech porovnat odlišnost IFRS s účetními pravidly jednotlivých zemí a na tomto základě pak odhadnout důvody pro větší či menší míru vykazování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v jednotlivých vybraných zemích Evropské unie.

6 VYUŽITÍ IFRS V ČESKÉ REPUBLICĚ

6.1 Česká účetní legislativa

Finanční účetnictví v České republice je regulováno jak zákony a vyhláškami, tak nezákonnými předpisy v podobě Českých účetních standardů vydávaných ministerstvem financí, které mají za cíl sjednotit použití účetních zásad účetními jednotkami, a obecných účetních zásad. Mezi zákonné normy ovlivňující účetnictví patří především:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který je závazný pro vedení účetnictví všech účetních jednotek; zákon (Česko, 1991, § 1) upravuje „*rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu*“,
- vyhláška ministerstva financí č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, která se zabývá především účetní závěrkou, účetními metodami a směrnou účtovou osnovou,
- vyhláška č. 501/2002 Sb., pro banky a jiné finanční organizace,
- vyhláška č. 502/2002 Sb., pro pojišťovny,
- vyhláška č. 503/2002 Sb., pro zdravotní pojišťovny,
- vyhláška č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví,
- vyhláška č. 410/2009 Sb., pro některé vybrané účetní jednotky.

Účetnictví je podřízeno daňovým zákonům, jedná se zejména o:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který stanovuje předmět daně, osvobození od daně, způsob výpočtu základu daně, zálohy na daň z příjmů, ale i daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který upravuje povinnosti daňových subjektů ve vztahu k odvádění DPH, ale i povinnost vystavovat a evidovat daňové doklady,
- a mnoho dalších nepřímých a majetkových daní.

Obecné povinnosti podnikatelů nalezneme v zákoně:

- č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který stanoví například povinnost vést záznamy o majetkových poměrech, povinnost zápisu do veřejných rejstříků, orgány právnických osob, nebo jejich vznik a zánik,

- č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve kterém je upravena například výše vkladů do společnosti, zvýšení nebo snížení základního kapitálu, rozdělení podílů na zisku, akcie, dluhopisy, podnikatelská seskupení, a další.

Účetní jednotky musí dbát při vedení účetnictví rovněž na mnohé další předpisy týkající se například zdravotního a sociálního pojištění nebo celní předpisy. (Sedláček, 2005, s. 22, 23)

6.2 Legislativní přijetí IFRS v České republice

Česká republika, jako člen Evropské unie, musela podle nařízení Evropského parlamentu a Rady *ES 1606/2002 o uplatňování mezinárodním účetních standardů* implementovat IFRS do své účetní legislativy. Zákodárci České republiky přijali IFRS do národní legislativy v zákoně o účetnictví 563/1991 Sb. V tomto zákoně vymezují pro společnosti využití IFRS takto:

- Podle § 19a odst. 1 musí účetní jednotka, která emituje cenné papíry přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu, použít k sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy. (Česko, 1991, § 19a)
- § 23a odst. 1 říká, že konsolidující účetní jednotka, která emituje cenné papíry obchodované na evropském regulovaném trhu, použije k sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodních účetních standardů. (Česko, 1991, § 23a)
- Podle § 23a odst. 2 mohou i ostatní konsolidující účetní jednotky, které nejsou emitenty cenných papírů obchodovaných na evropském regulovaném trhu, použít k sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy. (Česko, 1991, § 23a)

Dále je použití mezinárodních účetních standardů upraveno v §19a odstavcích 2 až 9:

- Jestliže účetní jednotka dosud nepoužívá mezinárodní účetní standardy a dojde podle *odstavce 2* k přijetí obchodování cenných papírů (dále jen CP) na evropském regulovaném trhu v průběhu účetního období, může se účetní jednotka rozhodnout, zda začne používat mezinárodní účetní standardy již od počátku období, ve kterém došlo k přijetí obchodování CP na trhu, nebo až od období následujícího.
- V případě, že podle *odstavce 3* dojde k ukončení obchodování CP na evropském regulovaném trhu v průběhu účetního období, účetní jednotka se rozhodne, zda přestane používat mezinárodní účetní standardy ke konci předcházejícího účet-

ního období nebo je bude dále užívat až do konce období, ve kterém došlo k ukončení obchodování CP.

- *Odstavec 5* stanoví, že účetní jednotka může používat mezinárodní účetní standardy ještě další 3 roky po ukončení obchodování CP na regulovaném trhu, pouze v případě, že se nejvyšší orgán společnosti rozhodne požádat o přijetí obchodování dalších cenných papírů na evropském regulovaném trhu. Nejvyšší orgán tak musí rozhodnout nejpozději do konce účetního období, ve kterém došlo ke stažení CP z regulovaného trhu.
- Tuto lhůtu může účetní jednotka podle *odstavce 6* ještě o rok prodloužit, jestliže nejpozději do konce účetního období, ve kterém vyprší tříletá lhůta, zažádala o přijetí CP k obchodování na regulovaném trhu, avšak k přijetí nedošlo.
- Jestliže lze předpokládat, že se účetní jednotka bude povinna podrobit sestavení konsolidované účetní závěrky nebo bude sestavovat účetní závěrku k rozvahovému dni za použití mezinárodních účetních standardů, pak podle *odstavce 7 a 8* může účetní jednotka za schválení nejvyššího orgánu rozhodnout, zda bude k tomuto rozvahovému dni užívat k sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy.
- V případě, že se nenaplnila očekávání a účetní jednotka využila možnosti podle *odstavců 7 a 8*, *odstavec 9* stanoví, že účetní jednotka nepoužije mezinárodní účetní standardy. Pokud však od prvního dne dalšího účetního období nastanou důvody pro použití mezinárodních účetních standardů, účetní jednotka použije k sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy. (Česko, 1991, § 19a)

Z výše uvedeného vyplývá, že účetní jednotka, která je emitentem CP na evropském regulovaném trhu a má sídlo na území České republiky, sestavuje účetní závěrku v souladu s IFRS. Jestliže se jedná o konsolidující účetní jednotku či dceřinou účetní jednotku na území ČR, která je podrobena konsolidaci za použití IFRS, sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS. Účetní jednotka, která nepoužívá IFRS a její CP budou obchodovány na regulovaném trhu nebo naopak dojde k ukončení obchodování CP na regulovaném trhu, se může rozhodnout, zda začne/skončí s vykazováním podle IFRS na počátku období, ve kterém dojde k zahájení nebo ukončení obchodování CP na regulovaném trhu, nebo až od počátku období následujícího.

6.3 Společnosti kótované na burze

Dle údajů Světové banky bylo na konci roku 2012 kótováno v České republice **17** domácích společností (rok 2011 – 15 domácích společností). Celkový počet nezahrnuje investiční společnosti, investiční fondy a jiné subjekty kolektivního investování. (The World Bank, ©2014)

Počet společností kótovaných na burze není pravděpodobně celkový počet společností, které vykazují podle IFRS. Dá se ale předpokládat, že 17 společností kótovaných na burze je určitý základ (minimum) společností, které Mezinárodní standardy účetního výkaznictví používají. Odhaduji, že v rámci České republiky bude více společností sestavovat účetní závěrku podle IFRS spíše z pozice dceřiného podniku, který musí vykazovat účetní závěrku podle IFRS pro zahraniční mateřskou společnost, zejména z důvodu konsolidace výkazů celé skupiny (např. Continental Barum, Škoda Auto). Jejich celkový počet je však těžko zjištělný.

6.3.1 Burza cenných papírů Praha

Burza cenných papírů Praha a. s. (BCPP) je nejvýznamnější českou burzou cenných papírů. Pražská burza navazuje od roku 1993 na činnost pražské komoditní a akciové burzy, jejíž činnost byla přerušena druhou světovou válkou a následně komunistickým režimem. Obchodování na burze je možné pouze prostřednictvím některého člena burzy - licencovaného obchodníka s cennými papíry na burze, mezi něž patří především makléřské společnosti a banky. (Burza cenných papírů Praha, a. s., 1998-2014c)

BCPP nabízí obchodování jak na regulovaném tak na neregulovaném trhu. Regulovaný trh je dále dělen na oficiální a regulovaný. Na těchto trzích se obchoduje s akciemi, různými druhy dluhových cenných papírů a strukturovanými produkty. Neregulovaný trh zahrnuje tzv. „Start market“, kde se obchodují všechny druhy cenných papírů jako na regulovaném trhu. (Burza cenných papírů Praha, a. s., 1998-2014b)

Podle údajů BCPP (Burza cenných papírů Praha, a. s., 1998-2014a) je obchodováno k 17. 2. 2014 na regulovaném trhu:

- celkem společností 24
- z toho domácích společností **14**

Jedná se o tyto domácí společnosti: ČEZ, a. s., Komerční banka, a. s., Telefónica Czech Republic, a. s., UNIPETROL, a. s., E4U a. s., Energoaqua, a. s., Energochemica SE, Já-

chymov Property Management, a. s., Philip Morris ČR, a. s., Pražské služby, a. s., RMS Mezzanine, a. s., Spolek pro chemickou a hutní výrobu, a. s., TOMA, a. s., VET ASSETS, a. s.

6.3.2 RM - SYSTÉM

Druhou českou burzou cenných papírů, která nabízí jak regulovaný tak neregulovaný trh je od roku 1993 RM - SYSTÉM, česká burza cenných papírů a. s. Na této burze se obchoduje navíc on-line a to i s akciemi, které se nevyskytují na Burze cenných papírů Praha. (RM-System, česká burza cenných papírů, a. s., ©2008b)

Podle údajů RM-Systému (RM-System, česká burza cenných papírů, a. s., ©2008a) bylo obchodováno za měsíc únor 2014 na regulovaném trhu:

- celkem společností 14
- z toho domácích společností 9

Jedná se o tyto domácí společnosti: ČEZ, a. s., Komerční banka, a. s., Telefónica Czech Republic, a. s., UNIPETROL, a. s., Energoaqua, a. s., Philip Morris ČR, a. s., VET ASSETS, a. s., Tesla Karlín, a. s., Karoseria a. s.

6.4 IFRS a daň z příjmů

Česká legislativa **neumožňuje** použít výsledek hospodaření vyplývající z účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS pro zjištění základu daně z příjmů.

Vztah IFRS a daně z příjmů je upraven takto:

- Podle zákona číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 23 odst. 2 se „*při zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření bez vlivu Mezinárodních účetních standardů*“. (Česko, 1992, § 23)
- Dále tento paragraf stanoví, že „*poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, pro účely tohoto zákona použije ke zjištění výsledku hospodaření a pro stanovení dalších údajů rozhodných pro stanovení základu daně zvláštní právní předpis*“. Zvláštním právním předpisem se rozumí vyhlášky Ministerstva financí číslo 500/2002 Sb., 501/2002 Sb. a 502/2002 Sb. (Česko, 1992, § 23) Tyto vyhlášky se zabývají mimo jiné i sestavením individuální a konsolidované účetní závěrky, včetně obsahového vymezení jednotlivých výkazů účetní závěrky.

6.5 Výkazy účetní závěrky

Výkazy podle české legislativy jsou určeny zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní závěrka obsahuje podle § 18 odst. 1 tohoto zákona rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu vždy. (Česko, 1991, § 18) Jestliže pak splní podle § 20 podmínky pro ověřování závěrky auditorem nebo se jedná o vybranou účetní jednotku¹¹, musí navíc sestavovat přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích. (Česko, 1991, § 20) Zákon ukládá účetní jednotkám, jejichž účetní závěrky podléhají ověření auditorem, v souladu s účetní závěrkou zveřejňovat **výroční zprávu**, jejíž součástí je účetní závěrka. (Česko, 1991, § 21)

Rozvaha podle české legislativy má stranu **aktiv** a stranu **pasiv**, v nichž jsou obsaženy položky majetku a jiných aktiv a položky závazků a jiných pasiv. Na rozdíl od výkazu sestaveného podle IFRS určuje vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, **přesnou podobu výkazu**, pořadí a značení položek. Jestliže účetní jednotka vykáže některé položky za běžné i minulé období v nulové výši, § 4 odst. 6 vyhlášky stanoví, že se tyto položky neuvádějí. Vzhledem k tomu, že společnosti často užívají předtištěné formuláře, zůstávají tyto položky ve výkazech v nulové výši (totéž platí pro výkaz zisku a ztráty). (Česko, 2002, § 4)

Výkaz zisku a ztráty sestává na rozdíl od IFRS pouze **z jednoho výkazu**, avšak položky mohou být stejně jako v IFRS členěny v druhovém nebo účelovém členění. **Přesná podoba výkazu** je opět dána vyhláškou v příloze č. 2 a 3. Vyhláška rovněž stanoví, za jakých podmínek je možné některé položky slučovat. Výkaz na rozdíl od IFRS obsahuje **mimořádnou činnost** účetní jednotky. (Česko, 2002)

Příloha má za úkol poskytnout uživateli informace týkající se účetní jednotky a další doplňující informace k položkám jiných výkazů, včetně metod oceňování, popisu významných položek a dalších náležitostí stanovených vyhláškou. (Česko, 2002, § 39)

Přehled o peněžních tocích je velmi **podobný** výkazu sestavenému v souladu s IFRS. Výkaz zahrnuje provozní, investiční a finanční činnost podniku a lze ho sestavovat přímou a nepřímou metodou. (Česko, 2002, § 40 - § 43)

¹¹ Vybrané účetní jednotky definuje vyhláška ministerstva financí 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

Přehled o změnách vlastního kapitálu informuje o změnách jednotlivých položek vlastního kapitálu, ke kterým došlo mezi dvěma rozvahovými dny, přičemž účetní jednotky musí vyčíslit vyplacené dividendy a čerpané zdroje. (Česko, 2002, § 44)

6.6 Pozemky, budovy a zařízení

Vymezením dlouhodobého hmotného majetku, jehož součástí jsou pozemky, budovy a zařízení, se v českém účetnictví zabývá vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Vyhláška v § 7 odst. 11 říká, že „*dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí pořízené věci, uvedené do stavu způsobilého k užívání (věc musí být dokončená a technicky způsobilá)*“. (Česko, 2002, § 7) Patrný je rozdíl v pojetí této položky ve srovnání s IFRS, které vymezuje pozemky, budovy a zařízení mimo jiné podle jejich skutečného využití a prospěchu plynoucího podniku.

Při uskutečnění účetního případu (prvotní rozpoznání majetku) se majetek podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 oceňuje pořizovací cenou nebo vlastními náklady pokud byl vyroben. Zákon definuje pořizovací cenu ve výši nákladů, které byly vynaloženy pro pořízení majetku, a nákladů související s pořízením, které rozebírá vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 47. Cenou ve vlastních nákladech se rozumí cena na úrovni přímých a nepřímých nákladů, které byly vynaloženy na výrobu aktiva. Z toho plyne, že oproti IFRS české účetnictví **nepovoluje zahrnout** v ocenění **náklady na odstranění aktiva** a uvedení místa do původního stavu. (Česko, 1991, § 25)

Účetní jednotka podle zákona o účetnictví oceňuje aktiva k rozvahovému dni a **nemůže** na rozdíl od IFRS **ocenit pozemky, budovy a zařízení reálnou hodnotou** (tzn. model přecenění). (Česko, 1991, § 27) Majetek se tedy vykazuje v historických cenách, což v konečném důsledku znamená, že mnoho podniků vykazuje v rozvaze majetek, který je často podhodnocen. Paradoxně pak tato situace odpovídá požadavku věrného zobrazení zákona o účetnictví. Zákon totiž považuje zobrazení za věrné, pokud odpovídá skutečnosti a je v souladu s účetními metodami stanovenými zákonem.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. **povoluje komponentně odepisovat** budovy a zařízení (pozemky se neodepisují). (Česko, 2002, § 56a) Naproti tomu zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nepovoluje vycházet z komponentního odepisování při stanovení základu daně. (Česko, 1992, § 23) Tato skutečnost bude mít s velkou pravděpodobností negativní vliv

na využití komponentního odepisování účetními jednotkami, které často informace plynoucí z účetnictví směřují k potřebám státu a zdanění.

České účetnictví **nerozeznává aktiva určená k prodeji ani investice do nemovitostí** pouze majetek určený k prodeji s výjimkou zásob u vybraných účetních jednotek. (Česko, 1991)

6.7 Leasing

V českém účetnictví rozeznáváme stejně jako IFRS **operativní a finanční leasing**. Podle České leasingové a finanční asociace (ČLFA) můžeme sledovat určitou podobnost operativního leasingu a nájmu, který je upraven v občanském zákoníku, avšak nejedná se o totéž. (Česká leasingová a finanční asociace, © 2003-2012b)

Podobně jako IFRS i ČLFA odlišuje finanční a operativní leasing podle míry přenosu rizik a užitků na nájemce. Zatímco s finančním leasingem přechází veškerá rizika a užitky na nájemce, v rámci operativního leasingu nikoliv. (Česká leasingová a finanční asociace, © 2003-2012a)

6.7.1 Finanční leasing

Podle § 28 *odst. 3* zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se finančním leasingem rozumí „*poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku*“. Podobně jako v IFRS se jedná o vztah mezi nájemcem a pronajímatelem, kdy předmět leasingu přechází na konci leasingu do vlastnictví nájemce. (Česko, 1991, § 28)

Obdobně je pro účely daně z příjmů vymezen finanční leasing v § 21d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Finančním leasingem se podle *odstavce 1* tohoto paragrafu rozumí přenechání hmotného majetku vlastníkem uživateli za úplatu, jestliže dojde na základě smlouvy k převodu vlastnictví k věci na uživatele po uplynutí dohodnuté doby a to buď bezplatně či za kupní cenu. V případě, že dojde k předčasnému ukončení leasingu nebo nedojde k převodu věci na uživatele po ukončení leasingového vztahu, pak se podle *odstavce 3* tohoto paragrafu jedná o nájem, který je dále upraven v občanském zákoníku. (Česko, 1991, § 21d)

Na rozdíl od IFRS, v českém účetnictví podle § 28 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vykazuje v majetku předmět leasingu **pronajímatel**, který tento majetek zároveň odepisuje. (Česko, 1991, § 28) Pronajímatel tak vykazuje v rozvaze majetek, který v podstatě ale nepoužívá k činnosti, pro kterou byl tento majetek určen, pomineme-li jeho pronajímání v rámci leasingu. **Nájemce**, který skutečně majetek používá ke své činnosti, vykazuje majetek pouze v podrozvahové evidenci, která není součástí výkazu rozvahy, ale uvádí se v příloze. Společnosti však účtování na podrozvahových účtech často zanedbávají. Uživateli účetní závěrky se pak může zdát, že společnost vlastní a využívá jen malé množství majetku, což může vést k mylným představám a mít tak vliv i na rozhodnutí auditora. Zanedbání podrozvahy však už nepředstavuje vedení účetnictví v souladu s účetními předpisy. (Bulla, 2006)

6.7.2 Operativní leasing

V rámci operativního leasingu poskytuje pronajímatel nájemci právo užívat předmět leasingu po stanovenou dobu, avšak na konci nájemní doby nemá nájemce právo na odkup předmětu leasingu.

Podobně jako v IFRS je předmět leasingu vykazován v majetku (v rozvaze) **pronajímatele**. (Česká leasingová a finanční asociace, © 2003-2012a) Podobně jako u finančního leasingu vykazuje **nájemce** podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 pronajatý majetek na podrozvahových účtech. (Svatošová a Trávníčková, 2012, s. 193)

6.8 Nehmotná aktiva

Česká účetní legislativa **neuvádí definici nehmotného aktiva**, avšak ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, vymezuje obsah jednotlivých položek nehmotných aktiv. Mezi nehmotná aktiva řadí zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill, povolenky na emise a preferenční limity. (Česko, 2002, § 6)

Kritériem pro zařazení položky do dlouhodobého nehmotného majetku je doba jeho použitelnosti delší jak 1 rok a výše ocenění položky, které si účetní jednotka podle § 6 odst. 1 sama zvolí. (Česko, 2002, § 6) Zákon o dani z příjmů v § 32a odst. 1 stanoví, že pro účely odepisování dlouhodobého nehmotného majetku, musí mít tento majetek vstupní cenu vyšší jak 60000 Kč. (Česko, 1992, § 32a) Z důvodu zjednodušení výpočtu základu daně se často účetní jednotky řídí touto hranicí.

Nehmotná aktiva se obdobně jako v IFRS při prvotním rozpoznání **oceňují pořizovací cenou** (cena pořízení + náklady související s pořízením) **nebo vlastními náklady** vynaloženými na výrobu a část souvisejících režijních nákladů v případě nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností. (Česko, 1991, § 1 - § 40)

Zatímco IFRS neuznává výzkum jako nehmotné aktivum, v rámci českého účetnictví se nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje rozumí výsledky, které jsou vytvořeny interně a slouží k obchodování nebo byly nakoupeny (získány darem) od jiných osob.

Na rozdíl od IFRS nemá účetní jednotka po prvotním rozpoznání pro ocenění nehmotného aktiva na výběr mezi modelem historických cen a modelem přecenění, ale oceňuje pouze **modelem historických cen**. Nehmotná aktiva, kromě povolenek na emise, se podle § 56 vyhlášky odepisují po dobu, kterou účetní jednotka stanoví. (Česko, 2002, § 56) Účetní jednotky obvykle odepisují nehmotná aktiva dle podmínek stanovených zákonem o dani z příjmů z důvodu snadnějšího stanovení základu daně. Podle § 32a odst. 4 se nehmotná aktiva, která mají smluvně upravenou lhůtu použité, odepisují rovnoměrně po tuto sjednanou lhůtu. U ostatních nehmotných aktiv zákon stanoví dobu, po kterou se odepisují. (Česko, 1992, § 32a)

6.9 Výnosy

Česká účetní legislativa na rozdíl od IFRS **neuvádí definici výnosů**. Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, nalezneme pouze vymezení (obsah) některých výnosových položek výkazu zisku a ztráty. (Česko, 2002, § 1 - § 70)

Česká legislativa oproti IFRS rovněž **nestanoví podmínky uznání výnosů** (např. české účetnictví nepožaduje spolehlivé zjištění souvisejících nákladů), avšak často účetní jednotky vycházejí při zaúčtování výnosů z právní praxe a konkrétní formy transakce. (Pricewaterhousecoopers Audit, s. r. o., 2009, s. 35) Podle § 2121 odst. 1 občanského zákoníku přechází nebezpečí škody na kupujícího v okamžiku převzetí věci. (Česko, 2012, § 2121) § 2091 odst. 1 stanoví, že účinky předání zboží nastanou již okamžikem předání zboží dopravci. (Česko, 2012, § 2091) Z toho vyplývá, že účetní jednotky obvykle zaúčtují výnos v okamžiku přechodu vlastnictví a nebezpečí škody na kupujícího, tzn. ke dni odevzdání nebo odeslání zboží. V případě poskytování služeb pak obvykle účtují účetní jednotky výnosy v den poskytnutí služby. Obdobně jako v IFRS je výše výnosů rovna reálné hodnotě úhrady za zboží nebo služby. (Pricewaterhousecoopers Audit, s. r. o., 2009, s. 35)

Český účetní standard č. 019 stanoví, že výnosy se časově rozlišují a účtují v období, s nímž věcně a časově souvisí. Časové rozlišení výnosů, ale i nákladů, příjmů a výdajů, se vykazuje v rozvaze. (Svatošová a Trávníčková, 2012, s. 288)

7 VYUŽITÍ IFRS VE VELKÉ BRITÁNII

7.1 UK GAAP

Účetnictví ve Velké Británii je upraveno Zákonem o obchodních společnostech – Companies Act a především účetními standardy - Financial Reporting Standards (FRS), Prohlášením o standardní účetní praxi (SSAP) a Předpisy účetního zobrazení (UITF Předpisy). (UK GAAP standards tracker, ©2014) Zákonem zmocněnou organizací, která má na starost tvorbu účetních standardů je Rada pro účetní výkaznictví (Financial Reporting Council – FRC). Rada spolupracuje s poradní skupinou EFRAG za účelem podpory a implementace standardů IFRS v Evropě. (IFRS Application around the World: Jurisdictional Profile: United Kingdom, 2013) V roce 2012 a 2013 prošly standardy FRS velkou reformou, s hlavním cílem přiblížit výkaznictví ve Velké Británii Mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Nové standardy vycházející ze standardů IFRS jsou účinné od 1. ledna 2015. (New UK GAAP, 2012)

7.2 Legislativní přijetí IFRS ve Velké Británii

Nařízením Evropského parlamentu a Rady ES 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů se Mezinárodní standardy účetního výkaznictví staly součástí finančního výkaznictví ve Velké Británii. (IFRS in the UK, ©2014)

Velká Británie přijala IFRS do své legislativy v Zákoně o obchodních společnostech - Companies Act. V tomto zákoně vymezuje pro společnosti využití IFRS takto:

- Podle § 395 odst. 1b mohou společnosti sestavovat individuální účetní závěrky v souladu s mezinárodními účetními standardy. (Velká Británie, 2006, § 395)
- § 403 odst. 1 uvádí, že podle 4. směrnice EU mají být konsolidované účetní závěrky mateřských společností, jejichž cenné papíry byly přijaty k obchodování na regulovaném trhu, sestaveny v souladu s mezinárodními účetními standardy. (Velká Británie, 2006, § 403)
- V § 403 odst. 2b se povoluje použití mezinárodních účetních standardů pro sestavení konsolidované účetní závěrky i ostatním společnostem, jejichž cenné papíry nebyly přijaty k obchodování na regulovaném trhu. (Velká Británie, 2006, § 403)

- Podle § 395 odst. 2 a § 403 odst. 3 není povoleno použití mezinárodních účetních standardů pro sestavení individuálních a konsolidovaných účetních závěrek dobročinným organizacím. (Velká Británie, 2006, § 395, 403)

7.3 Společnosti kótované na burze

Dle údajů Světové banky bylo na konci roku 2012 ve Velké Británii kótováno na burzách **2179** domácích společností (rok 2011 – 2001 domácích společností). Celkový počet nezahrnuje investiční společnosti, investiční fondy a jiné subjekty kolektivního investování. (The World Bank, ©2014)

Počet společností kótovaných na burze není pravděpodobně celkový počet společností, které vykazují podle IFRS. Dá se ale předpokládat, že 2719 společností kótovaných na burze je určitý základ (minimum) společností, které Mezinárodní standardy účetního výkaznictví používají.

7.3.1 London Stock Exchange

Nejvýznamnější burzou cenných papírů ve Velké Británii je londýnská burza „**London Stock Exchange**“ s označením „LSE“. Již dlouhou dobu je jednou z největších evropských burz a patří mezi nejvýznamnější burzou cenných papírů na světě.

Na burze se obchoduje s akciemi domácích i zahraničních společností, se státními i korporátními dluhopisy, depozitními certifikáty, opcemi a alternativními investicemi. Mezi nejdůležitější trhy s akciemi patří **regulovaný hlavní trh** (Main Market) a **neregulovaný alternativní investiční trh AIM** (Alternative Investment Market), přičemž oba jsou součástí primárního trhu. (Skolek, 2008)

I přes to, že AIM patří mezi neregulované trhy, některé společnosti pro vstup na tento trh musí nebo mohou předkládat účetní závěrky sestavené podle IFRS. Požadavky na společnosti, které mají zájem o vstup na tento trh, se liší:

- Společnosti se sídlem na území Evropského hospodářského prostoru mohou vykazovat dle národní legislativy.
- Společnosti se sídlem na území Evropského hospodářského prostoru musí vykazovat podle IFRS, jestliže se jedná o mateřský podnik.
- Společnosti se sídlem mimo území Evropského hospodářského prostoru mohou vykazovat mimo jiné i podle IFRS. (London Stock Exchange plc, © 2010)

Londýnská burza (London Stock Exchange plc, © 2014) uvádí na svých webových stránkách tato data (k 31. 12. 2013):

| | |
|--|-------------|
| - Všechny společnosti obchodované na burze | 2448 |
| - Společnosti obchodované na burze se sídlem ve Velké Británii | 1627 |

Na **hlavním trhu** (Main Market) se obchoduje s CP:

| | |
|---|------------|
| - Celkem společností | 1300 |
| - Společnosti se sídlem ve Velké Británii | 803 |

Na **alternativním investičním trhu** (AIM) se obchoduje s CP:

| | |
|---|------------|
| - Celkem společností | 1086 |
| - Společností se sídlem ve Velké Británii | 742 |

7.4 IFRS a daň ze zisku

Velká Británie **povoluje** společnostem, které vykazují podle mezinárodních účetních standardů, použít výsledek hospodaření ke stanovení základu daně pro výpočet daně z příjmů, avšak pro konečné stanovení daně z příjmů je třeba provést řadu úprav vyplývajících z daňových zákonů. (International Accounting Standards - the UK tax implications, 2013) Legislativně je použití IFRS k daňovým účelům vymezeno v zákoně Finance Act 2004. Tento zákon se zabývá problematikou daní z příjmů (Corporation tax) v *oddílu 3 § 50 - 54*. (Velká Británie, 2004, § 50 - 54)

Vztah daně ze zisku a IFRS je upraven takto:

- Podle daňových zákonů (např. Corporation Tax Act 2009) se ke stanovení základu daně vychází z „všeobecně uznávané účetní praxe“. (Velká Británie, 2009, § 46)
- Finance Act 2004 v *§ 50 odstavec 1 písmene a* stanoví, že pro společnosti vykazující podle IFRS, pojem „všeobecně uznávaná účetní praxe“ v daňových zákonech je ekvivalentem pro vedení účetnictví podle IFRS.
- Pro všechny ostatní společnosti pak platí podle *§ 50 odst. 1 písmene b* účetní principy dané legislativou Velké Británie. (Velká Británie, 2004, § 50)

7.5 Výkazy účetní závěrky

Výkazy individuální i konsolidované účetní závěrky se zabývá Zákon o obchodních společnostech z roku 2006 v *části 15*. **Individuální účetní závěrka** podle *§ 396* tohoto zákona musí obsahovat **rozvahu, výkaz zisku a ztráty** a doplňující informace k těmto výkazům

v příloze, dle požadavků § 409 - 413. **Konsolidovaná účetní závěrka** sestává z **konsolidované rozvahy, konsolidovaného výkazu zisku a ztráty a přílohy**, přičemž obsah a formát těchto výkazů musí být v souladu s dalšími nařízeními – FRS. (Velká Británie, 2006, § 396, 404)

Určitá podobnost s IFRS plyne ze standardu FRS 3, který požaduje sestavit **výkaz o všech rozpoznaných výnosech a nákladech**. Tento výkaz zobrazuje zvýšení nebo snížení vlastního kapitálu v důsledku všech nákladů nebo výnosů, neboť výkaz zisku a ztráty nemusí podle zákona obsahovat všechny náklady a výnosy, např. přecenění aktiv. (FRS 3, 1992, s. 24)

Standard FRS 1 požaduje po některých společnostech (mimo např. penzijních fondů, malých podniků, apod.) připravit **výkaz o přehledu peněžních toků**. Stejně jako IFRS tento standard klasifikuje výkaz pomocí několika okruhů. Na rozdíl od IFRS je však členění okruhů podrobnější a účetní jednotka je může dále rozpracovat. Standard FRS 1 definuje například tyto okruhy: provozní činnost, zdanění, kapitálové výdaje a finanční investice, akvizice a prodej podílů v dceřiném podniku, vyplacené dividendy, financování a další. (FRS 1, 1996, s. 4)

Ředitelé (vedení) podniku musí navíc sestavit dle *kapitoly 5* Zákona o obchodních společnostech **Výroční zprávu** (Directors' report). Kótované společnosti musí připravit podle § 420 **Zprávu o odměňování členů správních orgánů**. Tyto výkazy (zprávy) nejsou přímo součástí účetní závěrky, ale jsou podle britské legislativy pro společnosti povinné. (Velká Británie, 2006, § 415 - 420)

7.5.1 Konvergence s IFRS

Rada pro účetní výkaznictví Velké Británie vydala s účinností od roku 2015 Účetní standard FRS 102, který se zabývá mimo jiné výkazy účetní závěrky, s hlavním cílem konvergence s IFRS. Podle *odstavce 3.17* obsahuje plná účetní závěrka **výkaz o finanční pozici** (rozvaha), **výkaz o úplném výsledku, výkaz cash flow, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu a komentář** (přílohu). (FRS 102, 2013, s. 22, 23)

7.6 Pozemky, budovy a zařízení

Počátečním vykázáním, oceňováním a odpisováním dlouhodobého hmotného majetku se zabývá britský účetní standard FRS 15. Na rozdíl od IFRS standard **nerozeznává aktiva držena k prodeji**, pouze ukončovanou činnost a investice do nemovitostí upravuje prohlášení SSAP 19.

Pro počáteční určení hodnoty aktiva vychází FRS 15 stejně jako IFRS z přímo přiřaditelných nákladů na uvedení aktiva do provozu, přičemž k těmto přímo přiřaditelné nákladům podle § 10 řadí i odhadované **náklady na odstranění aktiva** a uvedení místa do původního stavu. (FRS 15, 1999, s. 14, 15)

Podobně jako v IFRS má účetní jednotka po počátečním vykázání aktiva na **výběr mezi modelem ocenění v historických cenách a modelem přecenění**. Jestliže zvolí model přecenění, musí tak oceňovat vždy celou kategorii aktiv (§ 61). IFRS v rámci modelu přecenění člení aktiva na skupinu pozemky a budovy a skupinu zařízení, přičemž pro určení hodnoty aktiva vždy vychází z tržní hodnoty aktiva. V případě, že je tržní hodnota obtížně zjištělná nebo nedostupná, pak vychází z očekávaných peněžních toků z aktiva nebo z nákladů na nahrazení stávajícího aktiva novým. Metody určení hodnoty podle britského standardu FRS 15 se neliší od metod užívaných v IFRS avšak ne vždy je primárně použita tržní hodnota, neboť standard podrobněji člení aktiva do čtyř skupin (§ 53), kterým vymezuje metodu určení hodnoty pro přecenění (například specializované nemovitosti jsou oceňovány na úrovni nákladů, které by bylo třeba vynaložit na nahrazení stávající nemovitosti novou nemovitostí). Dalším rozdílem vůči IFRS je **vykazování oceňovacích rozdílů**, které se podle FRS 15 vykazují ve výkazu zisku a ztráty nebo ve výkazu všech rozpoznávaných výnosů a nákladů. (FRS 15, 1999, s. 30 - 35) V případě, že aktivum sestává ze dvou a více hlavních součástí, které mají odlišnou dobu živostnosti, použije se pro ně **komponentní odpisování** stejně jako v IFRS. (FRS 15, 1999, s. 7)

7.7 Leasing

Leasingem se v britském účetnictví zabývá prohlášení SSAP 21, které podobně jako IFRS dělí leasing na operativní a finanční na základě míry přenosu rizik a užitků z najímaného aktiva prostřednictvím leasingové smlouvy, avšak přechod rizik a užitků pojímají rozdílně.

IAS 17 a SSAP 21 **shodně definují operativní i finanční leasing**. SSAP v § 15 říká, že **finanční leasing** přenáší veškerá rizika a užítky na nájemce. **Operativní leasing** je podle § 17 leasing, který není finanční leasing. (SSAP 21, 1984, s. 4)

Britská legislativa v § 15 SSAP 21 předpokládá, že přenos všech rizik a užitků nastane, pokud je současná hodnota minimálních leasingových splátek¹² vyšší jak 90 % fair value najímaného aktiva, na rozdíl od IFRS, které ve standardu uvádí určitý výčet předpokladů, které vedou obvykle k tomu, že leasing je nebo není klasifikován jako finanční. (SSAP 21, 1984, s. 4)

Vykazování finančního i operativního leasingu jak u pronajímatele tak nájemce **je shodné s IFRS**. (SSAP 21, 1984, s. 6)

7.8 Nehmotná aktiva

Standard FRS 10 v § 2 **definuje nehmotná aktiva** podobně jako IFRS, tzn. nehmotné aktivum je nefinanční aktivum, které nemá hmotnou podstatu, a je identifikovatelné a účetní jednotkou ovladatelné. Identifikovatelné aktivum je podle FRS 10 takové aktivum, které může být od podniku odděleno, aniž by byla dotčena výdělečná činnost podniku, se kterou nehmotné aktivum souviselo. Standard uvádí příklady členění nehmotných aktiv: licence, kvóty, patenty, autorská práva, franšízy a obchodní značky. (FRS 10, 1997, s. 7, 8)

Stejně jako v IFRS musí nehmotné aktivum splňovat podmínky:

- budoucího ekonomického prospěchu plynoucího do podniku,
- a spolehlivé měřitelnosti nákladů vynaložených na pořízení aktiva.

Stejně tak jako IFRS ani FRS 10 v § 2 **neuznává** z důvodu chybějící kontroly **jako nehmotná aktiva** seznamy zákazníků nebo kvalifikované pracovníky. (FRS 10, 1997, s. 9)

Nakoupené nehmotné aktivum je obdobně jako v IFRS oceněno ve výši nákladů vynaložených na pořízení aktiva. (FRS 10, 1997, s. 13)

V případě interně vytvořeného nehmotného aktiva mohou být za podobných podmínek jako v IFRS **náklady na vývoj** kapitalizovány (§ 25), podle § 24 **náklady fáze výzkumu**

¹² **Minimálními leasingovými splátkami** se rozumí platby v průběhu trvání leasingové smlouvy, které mohou být po nájemci požadovány.

nikoliv (SSAP 13 rozlišuje 2 fáze výzkumu – základní a aplikovaná). (SSAP 13, 1989, s. 6, 7)

Nehmotná aktiva se rovněž jako v IFRS po prvotním rozpoznání oceňují **modelem historických cen** nebo **modelem přecenění** a to pouze v případě, že je tržní hodnota snadno zjištělná. Aktiva se analogicky jako v IFRS rozlišují na aktiva s **omezenou dobou životnosti**, která se odpisují po dobu ekonomické životnosti, a s **neomezenou dobou životnosti**, která se podle § 17 neodepisují. (FRS 10, 1997, s. 13 - 16)

7.9 Výnosy

Výnosy v britském účetnictví rozebírá standard FRS 5, respektive pozměňovací návrh App G k tomuto standardu z roku 2003, který upravuje výnosy z prodeje zboží a poskytnutých služeb. Standard upravuje základní princip rozeznání výnosů a specifické oblasti jako jsou například dlouhodobé kontrakty, prodej s právem na vrácení, a jiné.

Podle britské legislativy může účetní jednotka rozpoznat výnos v případě, že má **nárok na protiplnění**. Nárok na protiplnění získává prodávající alespoň částečným splněním svých smluvních závazků, v tom případě vykáže výnos v odpovídající míře. (Amendment to FRS 5, 2003, s. 7, 8)

Stejně jako v IFRS se podle britského účetnictví zboží (aktivum) stává majetkem kupujícího, jestliže na něj prodávající převedl všechna podstatná **rizika a užítky plynoucí z aktiva**, které obdobně jako IFRS standard stanoví. (Amendment to FRS 5, 2003, s. 8, 17)

V případě, že k prodeji zboží a jeho předání nedochází ve stejný okamžik, uvádí standard FRS 5 App G podmínky, za jakých prodávající vykáže **výnos z prodeje**. Některé podmínky jsou podobné s podmínkami kladenými v IFRS, jiné jsou odlišné.

- Zboží musí být kompletní a připraveno k dodání.
- Prodávající si nezachoval pokračující kontrolu nad zbožím, kromě úschovy zboží, pokud je zákazníkem požadována.
- Zboží by mělo být identifikovatelné a odlišitelné od jiného zboží a nemělo by být použito k plnění jiných objednávek.
- Lhůty dodání zboží musí být v souladu s obchodními cíli kupujícího, nikoliv prodeje (např.: Za předpokladu splnění předchozích podmínek vykáže prodávající výnos i v případě, že zboží bylo na žádost kupujícího dodáno pozdější den, než je den uvedený ve smlouvě.). (Amendment to FRS 5, 2003, s. 18, 19)

Obdobně jako v IFRS jsou podle standardu FRS 5 App G **výnosy měřeny ve fair value** přijatého plnění. Podle standardu to bude obvykle cena ujednaná ve smlouvě po odečtení slev, daně z přidané hodnoty. (Amendment to FRS 5, 2003, s. 8)

8 VYUŽITÍ IFRS V NĚMECKU

8.1 Německá účetní legislativa

Účetnictví v Německu je regulováno především prostřednictvím německého Obchodního zákoníku – *Handelsgesetzbuch* (dále HGB). V Obchodním zákoníku můžeme nalézt pravidla týkající se jak individuální tak konsolidované účetní závěrky. Zákon ukládá povinnost sestavování účetních závěrek takovým způsobem, aby podávaly věrný obraz skutečnosti.

Tyto zásady, které jsou definovány v HGB, tvoří tzv. principy řádně vedeného účetnictví neboli GoB, na něž se i Zákon o daních z příjmů v § 5 a Obchodní zákoník na mnoha místech odvolává (např. § 238, § 239, § 241, § 243, § 256 a jinde).

Významnou organizací, která od roku 1998 má za úkol vytvářet účetní standardy pro konsolidované účetní závěrky, je Německá rada pro účetní standardy (DRS). Tato rada na základě § 342 HGB (Německo, 1897, § 342) má i další úkoly, jako je například zastupování Německa v mezinárodních orgánech standardizace účetnictví.

Účetnictví v Německu je podřízeno daňovým zákonům, z nichž nejvýznamnější je Zákon o dani z příjmů *Einkommensteuergesetz* – *EstG*.

8.2 Legislativní přijetí IFRS v Německu

Z důvodu zvýšení konkurenceschopnosti německých společností na burzách, Německo v roce 1998 přijalo „*Kapitalaufnahm erleich terungsgesetz*“ neboli zákon, který usnadňoval získávání kapitálu. (Schmidt, 2002, s. 173) Povolení používat IFRS nebo jiné mezinárodní účetní standardy k sestavení konsolidovaných účetních závěrek mateřských společností, které byly kótovány na burze, bylo zakotveno v HGB v § 292a. Společnosti podle toho paragrafu mohly sestavovat účetní závěrky pouze podle mezinárodních účetních standardů a nemusely sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s účetními pravidly v HGB. Tento paragraf byl později zrušen a nahrazen § 315a. (Německo, 1897b, § 292a)

V souvislosti s nařízením Evropského parlamentu a Rady ES 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, Německo v roce 2004 přijalo „*Bilanzkontrollgesetz*“ (zákon o kontrole finančního výkaznictví) a „*Bilanzrechtsreformgesetz*“ – *BilReG* (reforma účetní legislativy), čímž přijalo Mezinárodní standardy účetního výkaznictví do své legislativy. Němečtí zákonodárci navíc využili možnost odložit platnost nařízení až od roku 2007 pro společnosti obchodující na regulovaném trhu pouze dluhové cenné papíry. Spo-

lečnosti, které neobchodují cenné papíry na regulovaném trhu, mohou sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, avšak individuální účetní závěrky musejí sestavovat v souladu s účetními zásadami německého Obchodního zákoníku. (Heidhues a Patel, 2008, s. 7, 8)

Německo, jako člen Evropské unie, musí implementovat do své legislativy nařízení *ES 1606/2002*. Toto nařízení přijímá v HGB takto:

- Podle § 315a odst. 1 je povinna mateřská společnost, která obchoduje cenné papíry na regulovaném trhu v zemích Evropské unie, sestavit konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, přičemž tento odstavce odkazuje na další paragrafy tohoto zákoníku, jejichž obsah je nutno při sestavování konsolidované účetní závěrky dodržet.
- § 315a odst. 2 říká, že mateřská společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, jestliže k datu účetní závěrky žádá k přijetí cenných papírů na regulovaný trh.
- § 315a odst. 3 povoluje ostatním mateřským společnostem použít IFRS k sestavení konsolidovaných účetních závěrek. (Německo, 1897, § 315a)

Z § 243 odst. 1 pak vyplývá, že individuální účetní závěrky těchto společností a účetní závěrky ostatních společností musí být v souladu s německou účetní legislativou. (Německo, 1897, § 243)

8.3 Společnosti kótované na burze

Dle údajů Světové banky bylo na konci roku 2013 v Německu kótováno na burzách **665** domácích společností (rok 2011 – 670 domácích společností). Celkový počet nezahrnuje investiční společnosti, investiční fondy a jiné subjekty kolektivního investování. (The World Bank, ©2014)

Počet společností kótovaných na burze není pravděpodobně celkový počet společností, které vykazují podle IFRS. Dá se ale předpokládat, že 665 společností kótovaných na burze je určitý základ (minimum) společností, které Mezinárodní standardy účetního výkaznictví používají.

8.3.1 Frankfurtská burza

Nejvýznamnější burzovní organizací v Německu je **Frankfurtská burza** „Frankfurter Wertpapierbörse“ s označením „FWB“. Tato burza je součástí skupiny „Deutsche Börse

Group“. Založení Frankfurtské burzy se datuje k roku 1585, ale počátky burzy sledujeme již v 9. století. I přesto, že patří k nejvýznamnějším světovým burzám, zaměřuje se především na domácí trh.

Na burze se obchoduje s celou škálou cenných papírů, od akcií, podílových listů, dluhopisů až po finanční deriváty. (Pospíšilík, 2008)

Frankfurtská burza nabízí společnostem dvě možnosti vstupu na trh: trh regulovaný Evropskou unií a trh regulovaný burzou. Trhy se navzájem liší úrovní transparentnosti. Mezi trhy Frankfurtské burzy regulované Evropskou unií se řadí „**Oficiální trh**“ a „**Regulovaný trh**“. Tyto regulované trhy jsou řízeny několika zákony, ale především jsou regulovány Zákonem o obchodování s cennými papíry – Wertpapierhandelsgesetz. Burza nabízí ještě „**Otevřený trh**“ (Neoficiální regulovaný trh), který sama reguluje. Účelem tohoto trhu je přiblížit se svou transparentností trhům regulovaným EU.

Společnosti, které obchodují cenné papíry na Oficiálním nebo Regulovaném trhu, musí splňovat nejpřísnější kritéria transparentnosti požadované Evropskou unií, tedy i vykazování podle IFRS. (Börse Frankfurt, ©2014a)

Podle údajů Frankfurtské burzy (Börse Frankfurt, ©2014b) je na **Oficiálním trhu** obchodováno k lednu 2014:

- domácích společností **289**
- zahraničních společností 23

Na **Regulovaném trhu** je k lednu 2014 obchodováno:

- domácích společností **192**
- zahraničních společností 29

Na **Otevřeném trhu** je k lednu 2014 obchodováno:

- domácích společností **160**
- zahraničních společností 27

8.4 IFRS a daň z příjmů

Německá legislativa **nepovoluje** společnostem použít hospodářský výsledek vypočítaný v účetní závěrce sestavené podle IFRS ke stanovení základu daně. Účetní legislativa v Německu je poměrně složitá, neboť je provázána s daňovými zákony. Daň z příjmů právnických osob je upravena v *Körperschaftsteuergesetz – KStG* (Zákon o dani z příjmu

právnických osob). V souvislosti se stanovením základu daně a v mnoha dalších případech se však odvolává na *Einkommensteuergesetz – EStG* (Zákon o dani z příjmů). (Kirsch a Olsson, 2008, s. 747)

Společnosti na konci roku sestavují podle Obchodního zákoníku účetní závěrku pro externí uživatele, která musí být v souladu s německými všeobecně uznávanými účetními principy, a z ní následně úpravami stanovenými v Zákoně o dani z příjmů sestavují daňovou závěrku pro účely zdanění. (Erbenová, 2008, s. 18) V § 5 *odst. 1* Zákona o dani z příjmů je stanoveno, že obchodník (myšleno i kapitálová společnost), který ať už má nebo nemá povinnost ze zákona vést účetnictví a pravidelně sestavovat účetní závěrku, musí stanovit na konci účetního období provozní aktiva¹³ podle pravidel HGB, jestliže daňové zákony nestanoví jinak. (Německo, 1934, § 5) Z toho plyne, že účetní závěrka sestavená podle HGB je základem pro daňové účely. (Kirsch a Olsson, 2008, s. 747)

8.5 Výkazy účetní závěrky

Německý Obchodní zákoník v § 267 rozděluje společnosti podle jejich velikosti na malé, střední a velké. Toto rozdělení má pak podle jednotlivých paragrafů vliv na výkazy účetní závěrky. Všechny společnosti (malé společnosti obvykle v omezeném rozsahu) musí zveřejňovat rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Velké společnosti musí navíc zveřejňovat zprávu managementu. (Německo, 1897, § 267)

Rozvaha je definována v § 266 HGB. Na rozdíl od IFRS, má rozvaha podle německé legislativy stranu **aktiv** a **pasiv** a v § 266 *odst. 2 a 3* HGB je určeno **přesné pořadí a druh položek**, zatímco IFRS (IAS 1) stanovuje pouze položky, které musí výkaz minimálně obsahovat. (Německo, 1897, § 266)

Výkaz zisku a ztráty může být sestaven podle § 275 HGB v druhovém nebo účelovém členění, přičemž je opět **stanoven přesný formát** výkazu, zatímco IFRS (IAS 1) stanovuje pouze položky, které musí výkaz minimálně obsahovat. (Německo, 1897, § 275)

Příloha obsahuje doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty a další povinné informace podle § 284 a § 285 HGB. Příloha je srovnatelný výkaz s komentářem v IFRS. (Německo, 1897, § 284, 285)

¹³ Podle § 4 *odst. 1* Zákona o dani z příjmů je zisk vypočítán jako rozdíl mezi provozními aktivy na konci a počátku účetního období bez vlivu operací s vlastníky (vklady a výběry). (Německo, 1934, § 4)

Společnosti musí navíc sestavovat **Výroční zprávu** (zprávu o hospodaření). Tento výkaz, který sice není součástí účetní závěrky, je podle německé legislativy povinný. V tomto výkazu podle § 289 HGB jsou uvedeny například cíle společnosti nebo nejdůležitější finanční ukazatelé. (Německo, 1897, § 289)

8.6 Pozemky, budovy a zařízení

Rozdíl mezi německým účetnictvím a IFRS plyne již ze samotného pojetí pozemků, budov a zařízení. IFRS určuje vymezení pozemků, budov a zařízení podle jejich účelu, skutečného využití a prospěchu plynoucího podniku. Německá legislativa určuje v § 266 HGB pozemky, budovy a zařízení jako aktivní položku (majetek) v rozvaze, která zahrnuje:

- pozemky, včetně věcných práv k užívání pozemku (např. těžební právo), stavby, včetně staveb na pronajatém pozemku,
- technické vybavení a zařízení,
- ostatní zařízení, provozní a kancelářské potřeby.

Položka navíc obsahuje podpoložku zálohy a rozestavěné stavby (nedokončené stavby).

Aktiva podle HGB § 253 *odst. 1* jsou při prvotním rozpoznání oceněna ve výši nákladů na pořízení nebo nákladů na výrobu. Co se týče pořizovacích nákladů, § 255 *odst. 1* je definuje jako individuálně přiřaditelné náklady, které jsou vynaloženy za účelem nabytí aktiva a jeho uvedení do provozu, vedlejší pořizovací náklady (doprava, pojištění, apod.) a následné pořizovací náklady (technické zhodnocení). Oproti IFRS nemůže účetní jednotka podle německých předpisů zahrnout do ocenění odhadnuté **náklady na odstranění aktiva** a uvedení místa do původního stavu. (Německo, 1897, § 253, 255)

Po prvotním rozpoznání IFRS účetním jednotkám pro ocenění volbu mezi modelem historických cen (cost model) a modelem přecenění (revaluation model), zatímco německá legislativa umožňuje použití **pouze modelu historických cen**. (Německo, 1897, § 253)

Podle § 6 *odst. 2* Zákona o dani z příjmů (Německo, 1934, § 6) se **drobný majetek**, který je definován jako samostatně použitelný a jeho pořizovací cena bez DPH je nižší jak 800 Euro, účtuje přímo do nákladů. Podle IFRS by podle principu významnosti záleželo na tom, zda se jedná o významnou částku. Pokud by se jednalo o nevýznamnou částku, ve výkazech by se neuváděla.

Německé účetnictví oproti IFRS **nerozlišuje aktiva držená k prodeji a nevyžaduje komponentní odepisování**. (Německo, 1897, § 1 - 619)

8.7 Leasing

Německé účetnictví rozlišuje **operativní leasing** i **finanční leasing**, avšak nejpodstatnější rozdíly ve vykazování můžeme sledovat u finančního leasingu.

Finanční leasing v německém účetnictví upravují především 4 nařízení ministerstva financí z roku 1971, 1972, 1975 a 1991. Tato nařízení se zabývají vykazováním předmětu leasingu a jeho odepisováním převážně z daňového hlediska. Leasingem se zabývá okrajově i německý občanský zákoník (BGB) v § 535. (Trytko, 2013, s. 38, 39)

Oproti IFRS německá legislativa rozlišuje finanční leasing s plnou amortizací a s částečnou amortizací. Nařízení stanoví kritéria, pro rozpoznání typu leasingu. Oba druhy leasingu pak rozeznávají movitý a nemovitý předmět leasingu. U **leasingu s plnou amortizací** pokryjí leasingové splátky celou kupní cenu aktiva (bez zbytkové hodnoty) a nájemce má možnost aktivum po skončení leasingové smlouvy odkoupit. Srovnáme-li vykazování finančního leasingu dle IFRS, podle kterého je aktivum vykazováno vždy v majetku nájemce, podle německé legislativy je předmět leasingu vykazován obvykle v majetku pronajímatele. Nařízení ale stanovuje podmínky, pro movité a nemovité aktiva zvlášť, za kterých aktivum vykazuje v rozvaze nájemce. (Německo, 1972, § 1, 2)

Nízké leasingové splátky u **leasingu s částečnou amortizací** pokryjí pouze část kupní ceny aktiva a nájemce má možnost odkoupit aktivum po skončení leasingové smlouvy za zbytkovou hodnotu. Předmět leasingu je obvykle vykazován v rozvaze pronajímatele, pokud ovšem nejsou splněny podmínky stanovené nařízením, které umožňují vykazovat aktivum v majetku nájemce (např. zvláštní leasingová smlouva, apod.). (Německo, 1991, § 1, 2)

8.8 Nehmotná aktiva

V německé legislativě na rozdíl od IFRS **chybí definice nehmotného aktiva**. Německý Obchodní zákoník v § 266 *odst. 2* uvádí, že nehmotné aktivum se vykazuje v rozvaze na straně aktiv a zahrnuje za úplatu nabytá nebo interně vytvořená průmyslová a jiná ocenitelná práva, jakož i licence, za úplatu nabyté koncese, goodwill a zálohy. (Německo, 1897, § 266)

Co se týče uznání nehmotných aktiv pro daňové účely, podle § 5 *odst. 2* Zákona o dani z příjmů lze uznat pouze nehmotné aktivum pořízené za úplatu. (Německo, 1934, § 5)

Stejně jako IFRS ani německá legislativa v § 248 odst. 2 HGB jako **nehmotné aktivum neuznává** interně vytvořené značky, publikace, seznamy zákazníků a další podobné položky. (Německo, 1897, § 248)

V případě nákupu nehmotných aktiv jsou podle HGB § 253 odst. 1 při prvotním rozpoznání oceněna **ve výši nákladů na pořízení**. Co se týče pořizovacích nákladů, § 255 odst. 1 je definuje jako individuálně přiřaditelné náklady, které jsou vynaloženy za účelem nabytí aktiva a jeho uvedení do provozu (obdobně jako v IFRS). (Německo, 1897, § 253, 255)

Obdobně jako IFRS ani německý Obchodní zákoník v § 255 odst. 2, 2a **neumožňuje zahrnout** do vstupní ceny interně vytvořeného nehmotného aktiva **náklady na výzkum**, zatímco **náklady související s vývojem ano**. Zákon stanoví definici vývoje i výzkumu podobně jako IFRS. Jestliže nelze rozlišit fázi výzkumu a vývoje, aktivace je vyloučena. (Německo, 1897, § 255)

Pro ocenění po prvotním rozpoznání aktiva nemá účetní jednotka na rozdíl od IFRS na výběr mezi modelem historických cen a modelem přecenění. Nehmotná aktiva se oceňují **modelem historických cen** a podle § 275 odst. 2 se odepisují. (Německo, 1897, § 275)

8.9 Výnosy

Německá účetní legislativa oproti IFRS **neuvádí definici výnosů** ani **nepředepisuje žádné pravidla**, na základě kterých by účetní jednotka stanovila okamžik vykázání výnosů z prodeje zboží nebo poskytnutí služby. Podle § 252 odst. 1 věty 4 HGB jsou výnosy rozpoznány tehdy, pokud k rozvahovému dni již byly realizovány (princip realizace). (Německo, 1897, § 252) Z této základní zásady opatrnosti vyplývá, že podstatný je **převod vlastnictví** a výnos může být uznán v případě, že:

- dodavatel předal zboží nebo poskytl službu odběrateli a došlo k převodu rizik na odběratele,
- a dodavatel má právo obdržet protiplnění. (Ziegenhagen, 2013, s. 6)

Obdobně jako v IFRS jsou výnosy podle § 277 odst. 1 HGB vykázány ve výši tohoto protiplnění po odečtení prodejních slev a daně z přidané hodnoty. (Německo, 1897, § 277)

V případě, že má odběratel po určitou dobu právo vrátit zboží zpět dodavateli, dodavatel nemůže po tuto dobu vykázat výnos, neboť nedošlo k plnému přenosu rizik na odběratele (stejně jako v IFRS).

Na rozdíl od IFRS, které uznává výnosy z poskytnutých služeb v souladu se stupněm dokončení, v německém účetnictví z důvodu zásady opatrnosti je možné uznat výnos z poskytnuté služby až po realizaci služby. (Ziegenhagen, 2013, s. 4)

9 SHRNU TÍ A DOPORU ČENÍ

V bakalářské práci jsem analyzoval využití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v některých zemích Evropské unie, které jsem vybíral na základě rozdělení hlavních modelů účetnictví. Jako zástupce anglosaského modelu účetnictví uvádím Velkou Británii, jako reprezentanta kontinentálního modelu Německo a Českou republiku jako představitele rozhraní smíšeného a kontinentálního modelu účetnictví.

9.1 Legislativní přijetí IFRS

Všechny tyto vybrané státy přijaly Mezinárodní standardy účetního výkaznictví do své legislativy na základě nařízení Evropské unie a tím se stalo s účinností od roku 2005 vykazování podle IFRS pro určité účetní jednotky v těchto zemích povinné. Toto nařízení požaduje, aby společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na kterémkoliv evropském regulovaném trhu, sestavovaly konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS. Na členských zemích je pak ponecháno rozhodnutí, zda povolí nebo nařídí vykazování dle IFRS i jiným společnostem.

Tabulka 1: Legislativní přijetí IFRS v jednotlivých zemích

| | Účetní závěrka | ČR | VB | DE |
|--|----------------|------------|--|------------|
| ÚJ, která obchoduje CP na evropském regulovaném trhu | individuální | povinně | dobrovolně | povinně |
| | konsolidovaná | povinně | povinně | povinně |
| Ostatní ÚJ | individuální | X | dobrovolně (kromě dobročinných organizací) | X |
| | konsolidovaná | dobrovolně | | dobrovolně |

Tabulka 2 zobrazuje, zda jednotlivé členské země umožňují užití účetní závěrky sestavené podle IFRS k výpočtu základu daně z příjmů.

Tabulka 2: IFRS ve vztahu k dani z příjmů

| ČR | VB | DE |
|----|-----|----|
| ne | ano | ne |

Co se týče implementace IFRS do národních legislativ v České republice a Německu, z daňových zákonů vyplývá, že účetní jednotka musí pro daňové účely sestavit účetní závěrku podle národní účetní legislativy, bez ohledu na to, zda sestavuje závěrku podle IFRS. Účetní jednotky tak musí sestavovat dvě značně rozdílné závěrky, což je náročné nejen časově, ale i finančně, neboť IFRS bylo v Česku i v Německu zavedeno pro určité společnosti povinně až s nařízením Evropské unie, a tak je tato problematika poměrně nová a orientace v tomto systému pro účetní jednotky často obtížná. Určitou výhodu mají společnosti ve Velké Británii. Účetní jednotky vykazující podle IFRS již nesestavují další účetní závěrku podle národní legislativy, pouze zde dochází k úpravám základu daně dle daňových zákonů. Pokud by toto umožnily i ostatní státy, znamenalo by to zjednodušení pro účetní jednotky, možný nárůst využití IFRS a snadnější vstup na evropský regulovaný trh a přístup k financím zahraničních investorů.

9.2 Počet společností

Zjistit celkový počet společností vykazujících podle IFRS je velmi obtížné. Údaje o počtu společností v tabulce 3 zobrazují vždy jen část společností, která vykazuje podle IFRS, neboť zde nejsou zahrnuty všechny společnosti. Obsaženy tak nejsou například společnosti, jež jsou kótovány na jiných evropských regulovaných trzích, ani dceřiné společnosti, které sestavují konsolidované účetní závěrky pro své mateřské společnosti z jiných států, apod.

Tabulka 3: Počet kótovaných společností

| | ČR | VB | DE |
|---|----|------|-----|
| Počet domácích společností kótovaných na regulovaném trhu | 17 | 2179 | 665 |

Dle tabulky 3 zcela jasně dominuje počet kótovaných společností ve Velké Británii. Britské společnosti tak pravděpodobně častěji čerpají peníze od investorů na burzách jak od bankovních institucí. Zároveň však dle údajů Londýnské burzy umísťují své CP téměř výhradně na regulovaný trh, zatímco v Německu je umístěna podle údajů Frankfurtské burzy téměř polovina CP na volném trhu. Možná že problematika IFRS má částečný dopad i do této oblasti.

9.3 Rozdíly mezi IFRS a jednotlivými legislativami

V následujících tabulkách jsou shrnuty některé rozdíly mezi IFRS a národními legislativami.

Tabulka 4: Rozdíly v oblasti pozemků, budov a zařízení

| IFRS | ČR | VB | DE |
|--|-------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|
| Zahrnuje do ocenění při prvotním rozpoznání <i>náklady na odstranění aktiva.</i> | Není povoleno. | Stejně jako v IFRS. | Není povoleno. |
| Po prvotním rozpoznání ÚJ při ocenění volí mezi <i>modelem historických cen a modelem přecenění.</i> | Pouze model historických cen. | Stejně jako v IFRS. | Pouze model historických cen. |
| Požaduje <i>komponentní odepisování.</i> | Nevyžaduje komponentní odepisování. | Stejně jako v IFRS. | Nevyžaduje komponentní odepisování. |
| Rozeznává <i>aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti.</i> | X | Rozeznává pouze ukončovanou činnost. | X |
| Rozeznává <i>investice do nemovitostí.</i> | X | Stejně jako v IFRS. | X |

Z tabulky 4 je patrné, že zatímco nejmenší rozdíly v těchto sledovaných účetních oblastech plynou z porovnání IFRS s účetnictvím Velké Británie, německé a české účetnictví se od IFRS značně liší. Nejpodstatnější rozdíl shledávám v oblasti oceňování aktiv, kdy Česká republika a Německo nepovolují model přecenění a užití reálné hodnoty. Často tak dochází ke zkreslení údajů ve výkazech a vykazování podhodnoceného majetku.

České účetnictví je do jisté míry ovlivněno daňovým systémem. Například vyhláška č. 500/2000 Sb., povoluje komponentní odepisování budov a zařízení, avšak dle zákona o daních z příjmů jsou pro stanovení základu daně směrodatné daňové odpisy, čímž zákon nepovoluje vycházet z účetních komponentních odpisů. Z důvodů úspory času a práce se mnoho účetních zabývá pouze daňovými odpisy. Podobná situace by pravděpodobně nastala, pokud by česká legislativa byla reformována po vzoru IFRS a povolila oceňovat pozemky, budovy a zařízení modelem přecenění (na reálnou hodnotu). Při přecenění na reálnou hodnotu by došlo ke zvýšení základny pro odepisování, což by se odrazilo v nižším základu daně a tudíž v nižší dani z příjmů. Za předpokladu, že by tuto metodu povolovala účetní legislativa, avšak zákon o dani z příjmů při stanovení základu daně nikoliv, byla situace pravděpodobně podobná jako s komponentním odepisováním v současné době. Z toho plyne, že v procesu přibližování české účetní legislativy k IFRS bude třeba pracovat odpovídajícím způsobem jak s účetními tak daňovými předpisy.

Tabulka 5: Rozdíly v oblasti finančního leasingu

| IFRS | ČR | VB | DE |
|---|---|---------------------|---|
| <i>Nájemce</i> vykazuje předmět leasingu ve výkazu o finanční pozici (rozvaze). | Nájemce vykazuje předmět leasingu na podrozvaze. | Stejně jako v IFRS. | Za určitých podmínek vykazuje předmět leasingu v rozvaze nájemce. |
| <i>Pronajímatel</i> vykazuje pohledávku. | Pronajímatel vykazuje předmět leasingu v rozvaze. | Stejně jako v IFRS. | Pronajímatel vykazuje předmět leasingu v rozvaze. |

Ze srovnání IFRS s národními legislativami v oblasti finančního leasingu vyplývá obdobná situace jako u pozemků, budov a zařízení. Nejblíže k IFRS je opět Velká Británie, kde nájemce vykazuje předmět leasingu a pronajímatel pohledávku. Důležitou roli zde hraje pře-

devším přechod rizik na nájemce. Naopak podle národních účetnictví v České republice a Německu vykazuje předmět leasingu pronajímatel. Podstatná je zde role vlastníka, to znamená, že aktivum vykazuje vlastník a ne jeho skutečný uživatel. IFRS je tak praktičtější z hlediska přehlednosti v zobrazení skutečně užívaného majetku k podnikání v účetních výkazech nájemce.

Tabulka 6: Rozdíly v oblasti nehmotných aktiv

| IFRS | ČR | VB | DE |
|--|--|---------------------|-------------------------------|
| Definuje nehmotné aktivum. | X | Stejně jako v IFRS. | X |
| Zahrnuje do vstupní ceny nehmotného aktiva <i>náklady související s vývojem.</i> | Stejně jako v IFRS. | Stejně jako v IFRS. | Stejně jako v IFRS. |
| Nezahrnuje do vstupní ceny nehmotného aktiva <i>náklady na výzkum.</i> | Zahrnuje do vstupní ceny nehmotného aktiva <i>náklady na výzkum.</i> | Stejně jako v IFRS. | Stejně jako v IFRS. |
| Po prvotním rozpoznání ÚJ při ocenění volí mezi <i>modelem historických cen a modelem přecenění.</i> | Pouze model historických cen. | Stejně jako v IFRS. | Pouze model historických cen. |

Ze všech srovnávaných účetních oblastí nacházíme nejméně odlišností u nehmotných aktiv. Nejpodstatnějším srovnávaným rozdílem je opět nemožnost použití modelu přecenění v českém a německém účetnictví.

Tabulka 7: Rozdíly v oblasti výnosů

| IFRS | ČR | VB | DE |
|---|----------------------------------|--|----------------------------------|
| Uvádí definici výnosů. | X | Uvádí pouze definici tržeb. | X |
| Stanoví <i>podmínky uznání výnosů</i> . | Podstatný je převod vlastnictví. | Stanoví podmínky pro uznání výnosů: některé jsou obdobné s IFRS. | Podstatný je převod vlastnictví. |

Co se týče výnosů, IFRS stanoví podmínky, za kterých je možné výnos uznat a vykázat. Zatímco v účetnictví Velké Británie můžeme nalézt obdobné podmínky, které se částečně i shodují s podmínkami v IFRS, české a německé účetnictví podmínky pro uznání výnosů nestanoví, zde je podstatný přechod vlastnictví.

ZÁVĚR

I přes to, že v národních legislativách probíhají reformy s cílem přiblížit účetnictví v zemi mezinárodnímu účetnictví (například BilMog v Německu) nebo jsou vytvářeny nové národní účetní standardy po vzoru mezinárodních standardů (standardy FRS ve Velké Británii), existují v určitých oblastech mezi národními účetními soustavami a mezinárodními standardy účetního výkaznictví menší či větší rozdíly. Myslím si, že tyto rozdíly částečně vyplývají již z původní myšlenky, ze které účetní systémy a soubory vznikly. Zatímco národní účetnictví v konečném důsledku vytváří zákonodárci (s jejich poradními orgány) a primárním cílem jsou zde potřeby státu a daňové účely, IFRS tvoří odborníci a částečně nezávislá odborná veřejnost a tito nejsou vázáni potřebami žádného státu (což neznamená, že IFRS nepamatuje na daně, viz standard IAS 12 – Daně z příjmů). Důkazem toho je skutečnost, že dosud Česká republika ani Německo nepovolují používat účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS pro zjištění základu daně z příjmů. Velká Británie toto povoluje, nicméně pro konečné stanovení daně z příjmů je třeba provést řadu úprav dle daňových zákonů.

České a německé účetnictví je založeno především na účetních zásadách, podstatné je dodržování všech účetních předpisů a především postup zaúčtování účetních operací. IFRS je zaměřeno na výkaznictví, cílem jsou výkazy účetní závěrky, avšak k dosažení tohoto cíle mohou účetní jednotky použít jakýchkoliv metod, které jsou v souladu se standardy a koncepčním rámcem, respektive filozofií IFRS. Dojdeme tak k závěru, že účetní závěrka sestavená podle IFRS podává jejím uživatelům věrnější obraz o hospodaření účetní jednotky, zatímco účetní závěrka dle národních legislativ je určena především pro potřeby státu.

Srovnáme-li národní úpravy účetnictví s IFRS, zjistíme, že jednoznačně nejbližší k IFRS má britské účetnictví. Jednotlivé zkoumané oblasti jsou si velmi blízké, mnohdy i principiálně stejné. To znamená, že britská společnost bude mít nejjednodušší přechod z národní legislativy na IFRS a následně snadnější postup z hlediska daňových účelů. Tato situace je dána pravděpodobně také nejen tím, že britské standardy jsou vytvářeny na základě IFRS, ale Rada pro účetní výkaznictví, která má na starost tvorbu britských účetních standardů, spolupracuje s poradní skupinou EFRAG za účelem podpory a implementace standardů IFRS v Evropě. Značné rozdíly plynou ze srovnání IFRS s českou a německou účetní legislativou. Rozdíly obvykle plynou již ze samotného pojetí jednotlivých zkoumaných účetních oblastí. Například vykazování aktiva v rámci finančního leasingu je zcela odlišné.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Amendment to FRS 5, 2003. *Revenue Recognition*. London: Accounting Standards Board, 2003. Dostupné z: <http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/Amendment-to-FRS-5-Reporting-the-Substance-of-Tran-File.pdf>

BÖRSE FRANKFURT, ©2014. *Basics Overview: Market Segments and Transparency Levels* [online]. ©2014 [cit. 2014-03-12]. Dostupné z: <http://www.boerse-frankfurt.de/en/basics+overview/market+segments/market+segments+and+transparency>

BÖRSE FRANKFURT, ©2014. *Exchange News + Statistics: Cash Market* [online]. ©2014 [cit. 2014-03-12]. Dostupné z: http://www.boerse-frankfurt.de/en/statistics/cash+market/details?ansicht_id=4-6

BULLA, Miroslav, 2006. ÚČETNÍ KAVÁRNA. *Účtování na podrozvahových účtech* [online]. 2006, 1.8.2006 [cit. 2014-03-05]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d168v144-uctovani-na-podrozvahovych-uctech/>

BURZA CENNÝCH PAPÍRŮ PRAHA, a. s., 1998-2014. *Obchodování: Seznam investičních nástrojů* [online]. 1998-2014 [cit. 2014-02-20]. Dostupné z: <http://www.bcpcz.cz/Cenne-Papiry/>

BURZA CENNÝCH PAPÍRŮ PRAHA, a. s., 1998-2014. *Obchodování: Schéma trhu* [online]. 1998-2014 [cit. 2014-02-20]. Dostupné z: <http://www.bcpcz.cz/dokument.aspx?k=Schema-Trhu>

BURZA CENNÝCH PAPÍRŮ PRAHA, a. s., 1998-2014. *O burze: Profil burzy* [online]. 1998-2014 [cit. 2014-02-20]. Dostupné z: <http://www.bcpcz.cz/dokument.aspx?k=Profil-Burzy>

Často kladené dotazy, [b.r.]. *Rada Evropské unie* [online]. [b.r.] [cit. 2014-03-18]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/contacts/faq?lang=cs&faqid=79264>

ČESKÁ LEASINGOVÁ A FINANČNÍ ASOCIACE, © 2003-2012. *Leasing: Charakteristika leasingu* [online]. © 2003-2012 [cit. 2014-02-25]. Dostupné z: <http://www.clfa.cz/index.php?textID=40>

ČESKÁ LEASINGOVÁ A FINANČNÍ ASOCIACE, © 2003-2012. *Leasing: Úprava leasingu v právu ČR* [online]. © 2003-2012 [cit. 2014-02-25]. Dostupné z: <http://www.clfa.cz/index.php?textID=41>

ČESKO, 1991. Zákon č. 563/1991 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů* [online]. Částka 107 [cit. 2014-03-15]. Po zadání čísla předpisu dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/?path=/portal/obcan/>

ČESKO, 1992. Zákon č. 586/1992 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů* [online]. Částka 117 [cit. 2014-03-15]. Po zadání čísla předpisu dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/?path=/portal/obcan/>

ČESKO, 2002. Vyhláška č. 500/2002 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* [online]. Částka 174 [cit. 2014-03-15]. Po zadání čísla předpisu dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/?path=/portal/obcan/>

ČESKO, 2012. Zákon č. 89/2012 ze dne 3. února 2012 občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů* [online]. Částka 33 [cit. 2014-03-15]. Po zadání čísla předpisu dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/?path=/portal/obcan/>

DING, Yuan, Thomas JEANJEAN a Hervé STOLOWY, 2005. *Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture* [online]. The International Journal of Accounting, 2005 [cit. 2014-02-01]. ISSN 0020-7063. DOI: 10.1016/j.intacc.2005.09.004. Dostupné z: https://studies2.hec.fr/jahia/webdav/site/hec/shared/sites/stolowy/acces_anonyme/recherche/published%20articles/why%20do%20national%20gaap.pdf

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2011. *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.

ERBENOVÁ, Lenka, 2008. *Regulace účetnictví v Německu* [online]. 2008 [cit. 2014-02-21]. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Marcela Žárová. Dostupné z: <http://theses.cz/id/oaxf8u/>.

FICBAUER, Jiří a David FICBAUER, 2010. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 3., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2010, 159 s. ISBN 978-80-7418-081-1.

FRS 1, 1996. *Cash Flow Statements*. Revised 1996. London: Accounting Standards Board, 1996. Dostupné z: <http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-1-%28Revised-1996%29-Cash-Flow-Statements-File.pdf>

FRS 3, 1992. *Reporting Financial Performance*. London: Accounting Standards Board, 1992. Dostupné z: <http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-3-Reporting-Financial-Performance-File.pdf>

FRS 10, 1997. *Goodwill and Intangible Assets*. London: Accounting Standards Board, 1997. Dostupné z: <http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-10-Goodwill-and-Intangible-Assets-File.pdf>

FRS 15, 1999. *Tangible Fixed Assets*. London: Accounting Standards Board, 1999. Dostupné z: <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-15-Tangible-Fixed-Assets/FRS-15-Tangible-Fixed-Assets.aspx>

FRS 102, 2013. *The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*. London: The Financial Reporting Council, 2013. Dostupné z: <https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/Accounting-and-Reporting-Policy/FRS-102-The-Financial-Reporting-Standard-applicabl.pdf>

HEIDHUES, Eva a Chris PATEL, 2008. *Convergence of Accounting Standards in Germany: Biases and Challenges*. [online]. Australia, 2008 [cit. 2014-03-18]. Dostupné z: <http://jyw.znufe.edu.cn/htdocs/ly/200806/P020080627326687493812.pdf>

HINKE, Jana, 2007. *Účetní systém IAS/IFRS*. 1. vyd. Davle: Kernberg, 2007, 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.

IAS 7, 2013. *Statement of Cash Flows*. London: IFRS Foundation, 2013. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/English%20Web%20Summaries%202013/IAS%207.pdf>

IAS 16, 2013. *Property, Plant and Equipment*. London: IFRS Foundation, 2013. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/English%20Web%20Summaries%202013/IAS%2016.pdf>

IAS 17, 2013. *Leases*. London: IFRS Foundation, 2013. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/English%20Web%20Summaries%202013/IAS%2017.pdf>

IAS 18, 2013. *Revenue*. London: IFRS Foundation, 2013. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/English%20Web%20Summaries%202013/IAS%2018.pdf>

IAS 38, 2013. *Intangible Assets*. London: IFRS Foundation, 2013. Dostupné z: [http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-](http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/English%20Web%20Summaries%202013/IAS%2038.pdf)

[summaries/Documents/English%20Web%20Summaries%202013/IAS%2038.pdf](http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/English%20Web%20Summaries%202013/IAS%2038.pdf)

IFRS Application around the World: Jurisdictional Profile: United Kingdom, 2013. *IFRS Foundation* [online]. 2013, s. 1-5 [cit. 2014-03-18]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/United-Kingdom-IFRS-Profile.pdf>

International Accounting Standards - the UK tax implications, 2013. *The National Archives* [online]. 2013 [cit. 2014-03-26]. Dostupné z: http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/int_accounting.htm

IFRS in the UK, ©2014. *Deloitte* [online]. ©2014 [cit. 2014-03-18]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en-gb/standards/ifrs-in-the-uk-1/ifrs-in-the-uk>

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ, 2011. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví ...* Praha: Grada, 2011, 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.

KIRSCH, Hanno a Stefan OLSSON, 2008. Financial accounting and tax accounting: Germany and Sweden as samples. *Skattenytt* [online]. 2008, č. 12, s. 746-757 [cit. 2014-03-17]. Dostupné z: <http://www.skattenytt.se/pdf/SN%2012%202008%20%20s.%20746-757.pdf>

KOVANICOVÁ, Dana, 2005. *Finanční účetnictví: světový koncept : IFRS/IAS*. Vyd. 5., aktualiz. Praha: Polygon, 2005, 526 s. ISBN 8072731297.

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

LOJA, Radka a Helena VOJÁČKOVÁ, 2005. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. 1. vyd. Praha: Bilance, 2005, 325 s. ISBN 8086371484.

LONDON STOCK EXCHANGE PLC, © 2010. *A guide to AIM* [online]. United Kingdom: White Page Ltd, © 2010 [cit. 2014-03-10]. ISBN 978-0-9565842-0-5. Dostupné z: <http://www.londonstockexchange.com/companies-and-advisors/aim/publications/documents/a-guide-to-aim.pdf>

LONDON STOCK EXCHANGE PLC, ©2014. *Statistics: Companies and issuers* [online]. ©2014 [cit. 2014-03-10]. Dostupné z: <http://www.londonstockexchange.com/statistics/companies-and-issuers/companies-and-issuers.htm>

MACKENZIE, Bruce, 2011. *Interpretation and application of International financial reporting standards*. Hoboken: Wiley, 2011, 1114 s. ISBN 978-0-470-55442-5.

MLÁDEK, Robert, 2005. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005, 415 s. ISBN 8072015192.

NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (ES) č . 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů. In: *Úřední věstník Evropského společenství*. 2002. Dostupné z: (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002R1606:20080410:CS:PDF>)

NĚMECKO, 1934. Einkommensteuergesetz. In: *Bundesgesetzblatt I* [online]. 1934. [cit.2014-03-16] Dostupné z: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/estg/gesamt.pdf>

NĚMECKO, 1972. Immobilien-Leasing-Erlass 11/72. In: *Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen*. Bonn, 1972. Dostupné z: http://bdl.leasingverband.de/fileadmin/internet/downloads/1.5.2_erlass_1972_immobilien-leasing.pdf

NĚMECKO, 1897a. Handelsgesetzbuch. In: *Bundesgesetzblatt Teil III* [online]. 1897. [cit. 2014-03-16] Dostupné z: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/hgb/gesamt.pdf>

NĚMECKO, 1897b. Handelsgesetzbuch. In: *Bundesgesetzblatt Teil III* [online]. 1897. [cit. 2014-03-16] Dostupné z: <http://beck-online.beck.de/default.aspx?vpath=bibdata%2fges%2fHGB%2fcont%2fHGB.P292a.htm&date=20031128>

NĚMECKO, 1991. Ertragsteuerliche Behandlung von Teilamortisations-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter 115/91. In: *Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen*. Bonn, 1991. Dostupné z: http://bdl.leasingverband.de/fileadmin/internet/downloads/1.5.4_erlass_1991_immobilien-leasing.pdf

New UK GAAP, 2012. *FRC: Financial Reporting Council* [online]. 2012, 06/06/2012 [cit. 2014-03-22]. Dostupné z: <https://frc.org.uk/Our-Work/Codes-Standards/Accounting-and-Reporting-Policy/The-future-of-UK-GAAP.aspx>

POSPÍŠILÍK, Karel, 2008. FINANCE.CZ. *Zprávy: Představujeme Frankfurtskou burzu* [online]. 2008, 5.11.2008 [cit. 2014-03-12]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/197979-predstavujeme-frankfurtskou-burzu/>

PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDIT, s. r. o., 2009. *IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly* [online]. 2009 [cit. 2014-03-17]. Dostupné z: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf

RM-SYSTÉM, česká burza cenných papírů, a. s., ©2008. *Historie obchodování: Souhrnné statistiky* [online]. ©2008 [cit. 2014-02-20]. Dostupné z: <http://www.rmsystem.cz/vysledky/historie-obchodovani/souhrnne-statistiky>

RM-SYSTÉM, česká burza cenných papírů, a. s., ©2008. *O společnosti: Základní informace* [online]. ©2008 [cit. 2014-02-20]. Dostupné z: <http://www.rmsystem.cz/spolecnost/zakladni-informace>

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2005. *Základy finančního účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Ekopress, 2005, 331 s. ISBN 80-86119-95-5.

SCHMIDT, Matthias, 2002. On the Legitimacy of Accounting Standard Setting by Privately Organised Institutions in Germany and Europe. *Schmalenbach Business Review* [online]. 2002, č. 54, s. 171-193 [cit. 2014-03-17]. Dostupné z: http://www.sbr-online.de/pdfarchive/einzelne_pdf/sbr_2002_april-171-193.pdf

SKOLEK, Tomáš, 2008. FINANCE.CZ. *Zprávy: Představujeme Londýnskou burzu (LSE)* [online]. 2008, 7.11.2008 [cit. 2014-03-10]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/198296-predstavujeme-londynskou-burzu-lse/>

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES: o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek,..., 2006. In: *EUR - lex [právní informační systém]*. 2006. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:CS:PDF>

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU: o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků,..., 2013. In: *EUR - lex [právní informační systém]*. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:CS:PDF>

SSAP 13, 1989. *Accounting for research and development*. London: The Institute of Chartered Accountants, 1989. Dostupné z: <http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/SSAP-13-Accounting-for-research-and-development-File.pdf>

SSAP 21, 1984. *Accounting for leases and hire purchase contracts*. London: The Institute of Chartered Accountants, 1984. Dostupné z: <http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/SSAP-21-Accounting-for-leases-and-hire-purchase-co-File.pdf>

SVATOŠOVÁ, Jana a Jana TRÁVNÍČKOVÁ, 2012. *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele ...* Olomouc: Anag, 200--, sv. ISBN 978-80-7263-729-4.

The Conceptual Framework for Financial Reporting, 2013. London: IFRS Foundation, 2013. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summa->

[ries/Documents/English%20Web%20Summaries%202013/Conceptual%20Framework.pdf](http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summa-ries/Documents/English%20Web%20Summaries%202013/Conceptual%20Framework.pdf)

The Organisation: Members of the IFRS Interpretations Committee, [2014]. *IFRS Foundation* [online]. [2014] [cit. 2014-03-18]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Members-of-the-IFRIC/Pages/Members-of-the-IFRIC.aspx>

The Organisation: Members of the IASB, [2014]. *IFRS Foundation* [online]. [2014] [cit. 2014-03-18]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Members-of-the-IASB/Pages/Members-of-the-IASB.aspx>

THE WORLD BANK, ©2014. *Data: Listed domestic companies, total* [online]. ©2014 [cit. 2014-03-10]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/CM.MKT.LDOM.NO>

TRYTKO, David, 2013. Účetní praxe: Krátké srovnání německých Zásad řádného vedení účetnictví s českými a mezinárodními účetními principy. *Účetní kavárna* [online]. 2013, č. 9, s. 38-39 [cit. 2014-03-17]. Dostupné z: http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2013/Ucetnictvi_v_praxi_DTR_09_2013.pdf

UK GAAP standards tracker, ©2014. *Icaew* [online]. ©2014 [cit. 2014-03-22]. Dostupné z: <https://www.icaew.com/en/technical/financial-reporting/uk-gaap/uk-gaap-standards>

VELKÁ BRITÁNIE, 2004. Finance Act 2004. In: *legislation.gov.uk*. 2004. Dostupné z: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2004/12/part/3/chapter/2/crossheading/accounting-practice>

VELKÁ BRITÁNIE, 2006. Companies Act 2006: Chapter 46. In: *legislation.gov.uk*. 2006. Dostupné z: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/pdfs/ukpga_20060046_en.pdf

VELKÁ BRITÁNIE, 2009. Corporation Tax Act 2009. In: *legislation.gov.uk*. 2009. Dostupné z: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/contents>

ZIEGENHAGEN, Vivian, 2013. *Umsatzrealisation nach IFRS im Vergleich zum HGB*. Stuttgart, 2013. Dostupné z: <http://www.hausarbeiten.de/faecher/vorschau/266926.html>. Bachelorarbeit. Duale Hochschule Baden-Württemberg.

ŽÁROVÁ, Marcela, 2006. *Regulace evropského účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2006, 184 s. ISBN 80-245-1046-4.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

| | |
|---------|---|
| AIM | Alternative Investment Market |
| BCPP | Burza cenných papírů Praha |
| CP | Cenný papír |
| ČLFA | Česká leasingová a finanční asociace |
| ČR | Česká republika |
| ČÚL | Česká účetní legislativa |
| DE | Deutschland (Německo) |
| DPH | Daň z přidané hodnoty |
| EFRAG | European Financial Reporting Advisory Group |
| FASB | Financial Accounting Standards Board |
| FRS | Financial Reporting Standard |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| IAS | International Accounting Standard |
| IASB | International Accounting Standards Board |
| IASC | International Accounting Standards Committee |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IFRSAC | International Financial Reporting Standards Advisory Council |
| IFRSIC | International Financial Reporting Standards Interpretations Committee |
| SIC | Standing Interpretations Committee |
| SSAP | Statements of Standard Accounting Practice |
| UK GAAP | United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles |
| US GAAP | United States Generally Accepted Accounting Principles |
| VB | Velká Británie |

SEZNAM OBRÁZKŮ

| | |
|---|----|
| Obrázek 1: Model přecenění podle IAS 16 | 32 |
|---|----|

SEZNAM TABULEK

| | |
|---|----|
| Tabulka 1: Legislativní přijetí IFRS v jednotlivých zemích..... | 65 |
| Tabulka 2: IFRS ve vztahu k dani z příjmů | 66 |
| Tabulka 3: Počet kótovaných společností..... | 66 |
| Tabulka 4: Rozdíly v oblasti pozemků, budov a zařízení..... | 67 |
| Tabulka 5: Rozdíly v oblasti finančního leasingu | 68 |
| Tabulka 6: Rozdíly v oblasti nehmotných aktiv | 69 |
| Tabulka 7: Rozdíly v oblasti výnosů | 70 |

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Seznam platných standardů IAS

Příloha P II: Seznam platných standardů IFRS

Příloha P III: Seznam platných interpretací SIC/IFRIC

PŘÍLOHA P I: SEZNAM PLATNÝCH STANDARDŮ IAS

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

(Zdroj: www.iasplus.com, © 2014)

PŘÍLOHA P II: SEZNAM PLATNÝCH STANDARDŮ IFRS

| STANDARD | NÁZEV | STANDARD | 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 | Konsolidovaná účetní závěrka |
| IFRS 4 | Pojistné smlouvy | IFRS 11 | Společná uspořádání |
| IFRS 5 | Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti | IFRS 12 | Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách |
| IFRS 6 | Průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů | IFRS 13 | Ocenění reálnou hodnotou |
| IFRS 7 | Finanční nástroje: zveřejňování | IFRS 14 | Časové rozlišení při cenové regulaci |

(Zdroj: www.iasplus.com, © 2014)

PŘÍLOHA P III: SEZNAM PLATNÝCH INTERPRETACÍ SIC/IFRIC

| INTERPRETACE | NÁZEV |
|--------------|--|
| SIC 7 | Zavedení Eura |
| SIC 10 | Státní podpora – bez specifické vazby k provozním činnostem |
| SIC 15 | Operační leasingy – pobídky |
| SIC 25 | Daně ze zisku – změny v daňovém statutu jednotky nebo jejich akcionářů |
| SIC 27 | Hodnocení podstaty transakcí obsahujících právní formu leasingu |
| SIC 29 | Smlouvy o licencích na služby: zveřejňování |
| SIC 31 | Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby |
| SIC 32 | Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky |
| IFRIC 1 | Změny v existujících ukončeních provozu, uvedení do původního stavu a obdobných závazcích |
| IFRIC 2 | Členské podíly v družstevních jednotkách a podobné nástroje |
| IFRIC 4 | Určení, zda smlouva obsahuje leasing |
| IFRIC 5 | Práva a podíly ve fondech vytvořených pro ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci |
| IFRIC 6 | Závazky vzniklé z působení na specifickém trhu – elektrický a elektronický odpad |
| IFRIC 7 | Použití metody přepracování podle IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách |
| IFRIC 9 | Přehodnocení vložených derivátů |
| IFRIC 10 | Mezitímní účetní výkaznictví a znehodnocení |
| IFRIC 12 | Smlouvy o poskytování licencí na služby |
| IFRIC 13 | Zákaznické věrnostní programy |
| IFRIC 14 | IAS 19 – Omezení aktiv z definovaných požitků, požadavky na mi- |

| | |
|----------|---|
| | nimální financování a jejich vzájemný vztah |
| IFRIC 15 | Dohody o výstavbě nemovitostí |
| IFRIC 16 | Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky |
| IFRIC 17 | Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům |
| IFRIC 18 | Převody aktiv od zákazníků |
| IFRIC 19 | Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji |
| IFRIC 20 | Náklady na skrývku v produkční fázi povrchové těžby |
| IFRIC 21 | Daně |

(Zdroj: www.iasplus.com, © 2014)