

Analýza rozdílů mezi českými účetními předpisy a IFRS

Juraj Huntoš

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: **Juraj Huntoš**
Osobní číslo: **M11027**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

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

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

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

II. Praktická část

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

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.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 2013, 236 s. ISBN 978-80-247-4456-8.

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. Hoboken: Wiley, 2011, 1114 s. ISBN 978-0-470-55442-5.

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

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Karel Šteker, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 22. února 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 PRÁCE

Beru na vědomí, že:

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

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

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

Prohlašuji, že:

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

Ve Zlíně 16.05.2014

..... *.....*

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 jím 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 této práce je analyzovat rozdíly, které vznikají v účetních závěrkách při vykazování podle české účetní legislativy a IFRS a zhodnotit účetní výkazy jednotlivých společností a skupin. Práce je rozdělená do dvou částí. Teoretická část popisuje informace o harmonizaci a vývoji mezinárodního účetnictví, zabývá se popisem mezinárodních standardů účetního výkaznictví a také je v ní stručně popsána problematika české účetní legislativy. Praktická část je zaměřena na analýzu účetních výkazů třech společností vykazujících podle české účetní legislativy a třech skupin, které vykazují podle IFRS. Na začátku každé kapitoly jsou také popsány obecné rozdíly mezi jednotlivými standardy IFRS a českými účetními předpisy. V závěru praktické části je popsáno zhodnocení a doporučení pro dané společnosti a skupiny.

Klíčová slova:

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

ABSTRACT

The goal of this work is to analyse differences, that arise in the financial statements from reporting by Czech accounting legislation and by IFRS and to evaluate the financial statements of individual companies and groups. The work is divided into two parts. The theoretical part describes the information about harmonization and development of the international accounting, this part is focused on description of the international financial reporting standards and there is also shortly described the characterization of Czech accounting legislation. The practical part is focused on analysis of the financial statements of three companies, which account by Czech accounting legislation and three groups, which account by IFRS. At the beginning of each chapter the general differences between individual standards IFRS and Czech accounting principles are described. At the end of the practical part is described an evaluation and recommendation for these companies and groups.

Keywords:

IFRS, Czech accounting legislation, differences, reporting, financial statement

Ďakujem pánovi Ing. Karlovi Štekerovi, Ph. D. za možnosť spracovať túto bakalársku prácu pod jeho odborným dohľadom, za výbornú spoluprácu, cenné rady a pripomienky, ktoré mi pri spracovaní práce poskytol.

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

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 HARMONIZÁCIA A VÝVOJ MEDZINÁRODNÉHO ÚČTOVNÍCTVA	13
2 MEDZINÁRODNÉ ŠTANDARDY ÚČTOVNÉHO VÝKAZNÍCTVA	15
2.1 KONCEPČNÝ RÁMEC	15
2.1.1 Základné predpoklady zostavenia účtovnej závierky.....	15
2.1.1.1 Predpoklad trvania podniku v budúcnosti	15
2.1.1.2 Akruálny predpoklad	15
2.1.2 Cieľ účtovných výkazov	16
2.1.3 Kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky.....	16
2.1.4 Základné prvky účtovnej závierky	16
2.1.5 Koncepty oceňovania	18
2.1.6 Poňatie a uchovanie kapitálu.....	19
2.2 ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA	19
2.2.1 Požiadavky na účtovnú závierku zostavenú v súlade s IAS/IFRS	20
2.2.2 Identifikácia účtovnej závierky	20
2.2.3 Výkaz o finančnej pozícii – súvaha	21
2.2.4 Výkaz o úplnom výsledku hospodárenia	22
2.2.5 Výkaz zmien vlastného kapitálu	22
2.2.6 Výkaz peňažných tokov	23
2.2.7 Príloha	23
2.3 ZÁSoby (IAS 2)	23
2.4 ODLOŽENÁ DAŇ (IAS 12).....	24
2.5 POZEMKY, BUDOVY A ZARIADENIA (IAS 16)	24
2.6 LEASING (IAS 17)	25
2.7 ZAMESTNANECKÉ PÔŽITKY (IAS 19).....	27
2.8 PÔŽIČKOVÉ NÁKLADY (IAS 23)	28
2.9 REZERVY, PODMIENENÉ ZÁVÄZKY A PODMIENENÉ AKTÍVA (IAS 37).....	29
2.10 NEHMOTNÉ AKTÍVA (IAS 38).....	30
ČESKÁ ÚČTOVNÁ LEGISLATÍVA	32
2.11 ROZVOJ ÚČTOVNÍCTVA V ČR	32
2.12 ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA	33
2.13 ZÁSoby.....	33
2.14 ODLOŽENÁ DAŇ	34
2.15 DLHODOBÝ NEHMOTNÝ A HMOTNÝ MAJETOK	34
2.16 REZERVY.....	35
2.17 NÁKLADY A VÝNOSY	36
II PRAKTICKÁ ČÁST	37
3 PREDSTAVENIE JEDNOTLIVÝCH SPOLOČNOSTÍ	38

3.1	ČEPS, A. S. A SKUPINA ČEPS.....	38
3.2	METROSTAV, A. S. A SKUPINA METROSTAV	38
3.3	CONTINENTAL BARUM, SPOL. S R. O. A SKUPINA CONTINENTAL	39
4	ANALÝZA POLOŽIEK SÚVAHY	40
4.1	ZÁSoby.....	41
4.1.1	Česká účtovná legislatíva.....	41
4.1.2	Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva	42
4.2	DLHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETOK	43
4.2.1	Výskum a vývoj	44
4.2.1.1	Česká účtovná legislatíva.....	44
4.2.1.2	Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva.....	44
4.3	DLHODOBÝ HMOTNÝ MAJETOK	45
4.3.1	Pozemky, budovy a zariadenia.....	45
4.3.1.1	Česká účtovná legislatíva.....	46
4.3.1.2	Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva.....	47
4.3.2	Leasing	47
4.3.2.1	Česká účtovná legislatíva.....	47
4.3.2.2	Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva.....	48
4.4	ZÁVÄZKY	50
4.4.1	Rezervy	50
4.4.1.1	Česká účtovná legislatíva.....	50
4.4.1.2	Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva.....	51
4.4.2	Odložená daň.....	52
4.4.2.1	Česká účtovná legislatíva.....	53
4.4.2.2	Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva.....	53
5	ANALÝZA POLOŽIEK VÝKAZU ZISKOV A STRÁT	55
5.1	VÝNOSY	55
5.1.1	Česká účtovná legislatíva.....	56
5.1.2	Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva	56
5.2	NÁKLADY.....	57
5.2.1	Nákladové úroky	57
5.2.1.1	Česká účtovná legislatíva.....	57
5.2.1.2	Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva.....	58
5.2.2	Pôžičkové náklady	58
5.2.2.1	Česká účtovná legislatíva.....	59
5.2.2.2	Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva.....	59
5.2.3	Zamestnanecké pôžitky	59
5.2.3.1	Česká účtovná legislatíva.....	60
5.2.3.2	Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva.....	60
6	ANALÝZA OSTATNÝCH VÝKAZOV ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY	62
6.1	VÝKAZ PEŇAŽNÝCH TOKOV	62
6.1.1	Česká účtovná legislatíva.....	62
6.1.2	Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva	62
6.2	VÝKAZ ZMIEN VLASTNÉHO KAPITÁLU	63
6.2.1	Česká účtovná legislatíva.....	63
6.2.2	Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva	64

6.3	PRÍLOHA.....	65
6.3.1	Česká účtovná legislatíva.....	65
6.3.2	Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva.....	66
7	ZHODNOTENIE A ODPORÚČANIA	67
7.1	ČEPS, A. S. A SKUPINA ČEPS.....	67
7.2	METROSTAV, A. S. A SKUPINA METROSTAV	68
7.3	CONTINENTAL BARUM, SPOL. S R. O. A SKUPINA CONTINENTAL	69
	ZÁVER	71
	ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	72
	ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK.....	74
	ZOZNAM OBRÁZKOV	75
	ZOZNAM PRÍLOH.....	77

ÚVOD

Postupom času dochádza k čoraz väčšiemu celosvetovému zjednocovaniu takmer vo všetkých oblastiach a jednou z týchto oblastí je aj účtovníctvo. Keďže v minulosti mala každá krajina svoj vlastný účtovný systém, tak neboli účtovné závierky, respektíve výkazy zrovnateľné medzi jednotlivými účtovnými systémami (krajinami). Bolo potrebné vytvoriť jednotný účtovný systém využívaný na medzinárodnej úrovni, aby bolo možné priblížiť a zjednotiť účtovné metódy a postupy a zaistiť tak porovnanie účtovných výkazov na medzinárodnej úrovni, boli teda vytvorené medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva (IFRS).

Cieľom tejto práce je analyzovať rozdiely, ktoré vznikajú v účtovných závierkach pri vykazovaní podľa českej účtovnej legislatívy a IFRS a zhodnotiť účtovné výkazy jednotlivých spoločností a skupín.

Teoretická časť je zameraná na informácie o harmonizácii a vývoji medzinárodného účtovníctva. Ďalej sú v nej popísané medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva, počínajúc koncepčným rámcom, účtovnými závierkami až k základným jednotlivým štandardom tohto medzinárodného účtovného výkazníctva. V teoretickej časti je taktiež stručne popísaná problematika českej účtovnej legislatívy.

Praktická časť je zameraná na porovnanie účtovných závierok a položiek týchto účtovných závierok jednotlivých spoločností, ktoré vykazujú podľa českej účtovnej legislatívy a ich skupín, ktoré vykazujú podľa medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva. V praktickej časti sú porovnávané účtovné závierky a jednotlivé položky týchto účtovných závierok troch spoločností a troch skupín, do ktorých tieto spoločnosti patria. Ďalej je praktická časť zameraná aj na všeobecnú analýzu rozdielov medzi jednotlivými problematikami. Na začiatku každej kapitoly sú popísané všeobecné rozdiely tak, ako to všeobecne platí pre spoločnosti vykazujúce podľa českej účtovnej legislatívy a spoločnosti, ktoré vykazujú podľa IFRS. V závere praktickej časti je už popísané konkrétne zhodnotenie a odporúčania pre jednotlivé spoločnosti a skupiny.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 HARMONIZÁCIA A VÝVOJ MEDZINÁRODNÉHO ÚČTOVNÍCTVA

Takmer všetci príjemcovia a čitatelia účtovných výkazov požadujú na celom svete, aby informácie zahrnuté vo výkazoch boli hodnoverné, objektívne a zrozumiteľné, pretože hlavne na ich základe sa prijímajú veľmi dôležité rozhodnutia, ktoré sú spájané s dlhodobými dôsledkami. A z toho vyplýva, že formálna podoba a hlavne vecná náplň účtovných výkazov nemôžu byť ponechané iba na slobodnej vôli podnikateľských subjektov, ale v každej zemi by mali byť nejakým spôsobom upravené. (Kovanicová, 2005, s. 4)

„Aby investori, ktorí obchodujú na medzinárodných trhoch, sa mohli racionálne rozhodovať, potrebujú dôležité ekonomické informácie. Hlavným zdrojom týchto informácií sú výstupy z účtovníctva v podobe účtovných výkazov, ale účtovníctvo založené iba na národnej legislatíve daného štátu nie je schopné poskytnúť zrozumiteľné informácie všetkým potenciálnym užívateľom. Preto je potrebné poskytnúť informácie v podobe, ktorá je založená na medzinárodne uznávaných účtovných konceptoch, zásadách a štandardných riešeniach. Takže účelom medzinárodného účtovníctva je teda hlavne zaistenie zrovnateľnosti vykazovaných informácií o finančnej situácii a výkonnosti rôznych podnikov, ktoré pôsobia v odlišných národných podmienkach“. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013, s. 187)

Spolu s ekonomickou globalizáciou prebieha v Európe aj politické zjednocovanie v rámci Európskej únie a následkom týchto procesov postupne vzrastá potreba harmonizácie účtovníctva. Účtovné informácie nie sú potrebné iba pre realizáciu odborných podnikateľských rozhodnutí, ale aj z hľadiska poskytovania rôznych podpor, grantov a dotácií. (Dvořáková, 2014, s. 3)

Podľa Kovanicovej (2005, s. 4) sa svetové trendy v dnešnej dobe vo finančnom riadení čím ďalej viac orientujú na medzinárodné finančné toky a tým stále kladú nové požiadavky. Na poprednom mieste medzi nimi stojí hlavne požiadavka, aby sa základné účtovné zásady a postupy používané v rôznych štátoch čo najviac zblížovali. Toto zblížovanie prebieha v dvoch významných líniách:

- V prvom rade ako harmonizácia v rámci hospodársko-politického zoskupenia jednotlivých štátov, v Českej republike je významné usmerňovanie účtovníctva v rámci Európskej únie.
- A ako celosvetová harmonizácia, ktorej konečným cieľom je priblíženie rôznych systémov účtovného vykazovania, ale aj ich konvergenciu, aby dosiahli zhodu.

V súčasnej dobe existujú tri významné línie medzinárodného účtovníctva. Medzi tieto línie patria medzinárodné štandardy účtovného vykazovania IFRS, ďalej sú to účtovné smernice Európskej únie (hlavne 4. a 7. smernica) a dôležitú úlohu zohrávajú aj národné účtovné štandardy USA – US GAAP. (Dvořáková, 2014, s. 3)

V roku 2001 začala fungovať Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB), ktorá je plne zodpovedná za tvorbu celosvetovo platných štandardov účtovného výkazníctva. Štandardy, ktoré vydáva IASB už nie sú označované ako Medzinárodné účtovné štandardy (IAS), ale už ako Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva (IFRS). Avšak štandardy, ktoré boli vytvorené výborom pre tvorbu medzinárodných účtovných štandardov (IASC) zostávajú aj naďalej v platnosti pod skratkou IAS, ale termín IFRS sa používa v základnej rovine a tento termín zahŕňa ako jednotlivé štandardy IAS a IFRS, ale aj interpretácie SIC a IFRIC. Takže obsah celého každoročne vydávaného zväzku medzinárodných štandardov a interpretácií k nim. (Dvořáková, 2014, s. 6 – 7)

2 MEDZINÁRODNÉ ŠTANDARDY ÚČTOVNÉHO VÝKAZNÍCTVA

2.1 Konceptný rámec

Podľa Kovanicovej (2004, s. 189) zostavovanie účtovných výkazov podľa IFRS upravujú dva „návody“, prvým z nich je Konceptný rámec a druhý je štandard číslo 1 (*IAS 1 - Zostavovanie a zverejňovanie účtovných výkazov*).

Konceptný rámec nie je účtovným štandardom a to teda znamená, že nerieši žiadny konkrétny problém, ale je všeobecným návodom, z ktorého vychádzajú účtovné štandardy. (Kovanicová, 2004, s. 189)

Konceptný rámec podľa Dvořákovéj (2014, s. 16) vymedzuje:

- Účel Konceptného rámca a informačné potreby užívateľov účtovnej závierky
- Cieľ účtovnej závierky
- Kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky
- Obsah a spôsob rozpoznanie základných prvkov, ktoré sú obsahom účtovnej závierky
- Koncepty oceňovania
- Poňatie a uchovanie kapitálu

2.1.1 Základné predpoklady zostavenia účtovnej závierky

Podľa Dvořákovéj (2014, s. 17 – 18) a Kovanicovej (2005, s. 45 – 46) Konceptný rámec vychádza z dvoch základných predpokladov zostavenia účtovnej závierky a to je predpoklad trvania podniku v budúcnosti a akruálny predpoklad (báza).

2.1.1.1 *Predpoklad trvania podniku v budúcnosti*

Zostavovanie účtovných výkazov spočíva na predpoklade, že podnik naďalej trvá a v najbližšej budúcnosti ešte trvať bude. To znamená, že podnik neuvažuje o ukončení činnosti a nebude nútený likvidovať alebo zúžiť rozsah svojej činnosti. (Dvořáková, 2014, s. 17 – 18)

2.1.1.2 *Akruálny predpoklad*

Účtovná závierka, ktorá je zostavená na akruálnom predpoklade rozoznáva výsledky transakcií a iných skutočností, ktoré nastali v období, kedy k nim dochádza a s ktorými vecne

a časovo súvisia, a teda nie až v okamžiku, kedy sú s nimi realizované peňažné toky. (Dvořáková, 2014, s. 17)

2.1.2 Ciel' účtovných výkazov

Jedným z najpodstatnejších úloh účtovných výkazov je poskytovať potrebné údaje pre finančné riadenie vlastnej firmy. O tieto údaje sa však zaujímajú aj externí užívatelia a hlavne pre nich sú tieto výkazy určené. Medzi externých užívateľov patria predovšetkým súčasná a potenciálni investori, veritelia, obchodní partneri, zákazníci, vláda a jej inštitúcie. Všetci títo užívatelia požadujú teda, aby všetky účtovné výkazy poskytovali pravdivé informácie o finančnej pozícii podniku, o výkonnosti a efektívnosti jeho činnosti a o zmenách vo finančnej pozícii. Užívatelia taktiež požadujú, aby pre ich rozhodovanie o ich investíciách mali k dispozícii aj ďalšie podrobnejšie informácie:

- O štruktúre zisku/straty a kde vznikol tento zisk alebo strata, či v bežnej činnosti, finančnej alebo vyplýva z náhodných a neopakovaných aktivít.
- O transakciách, ktoré sa udiali vo vlastnom kapitále.
- O ďalšie doplnkové informácie, ktoré bývajú zverejňované buď priamo vo výkazocho alebo v komentári k nim. (Kovanicová, 2005, s. 37 – 38)

2.1.3 Kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky

Dvořáková (2014, s. 18) uvádza, že Koncepčný rámec vymedzuje dve hlavné kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky, ktorými sú relevancia a vernosť, spoľahlivosť zobrazenia. Ale podľa Kovanicovej (2005, s. 38 – 42) medzi najdôležitejšie charakteristiky patria:

1. Zrozumiteľnosť – účtovné výkazy bez zbytočných zložitostí a v logickej štruktúre.
2. Relevancia (významnosť) – účtovné výkazy by mali napomáhať užívateľom k ich správnej predstave o situácii podniku, k predpovedaniu budúceho vývoja podniku.
3. Spoľahlivosť – informácia je spoľahlivá ak neobsahuje chyby a je pravdivá.
4. Zrovnateľnosť – podnik musí byť zrovnateľný tak ako v časovom vývoji, tak aj medzi podobnými podnikmi.

2.1.4 Základné prvky účtovnej závierky

Základnými prvkami účtovnej závierky sú aktíva, záväzky a vlastný kapitál. Prvky, ktoré sa vzťahujú k výkonnosti podniku sú náklady a výnosy. (Dvořáková, 2014, s. 21) Tieto prvky sú podľa Dvořákovvej (2014, s. 21 – 25) charakterizované takto:

Aktívum, ktoré má podnik právo využívať je výsledkom minulých udalostí a v budúcnosti prinesie podniku ekonomický prospech. Aby bolo možné aktívum vykázat', je potrebné, aby bolo vysoko pravdepodobné, že z tohto aktíva poplynie budúci ekonomický prospech a je spoľahlivo oceníteľné.

Záväzok predstavuje pre podnik súčasnú povinnosť, ktorá vznikla na základe minulých skutočností a v budúcnosti vyvolá odliv ekonomického prospechu (najčastejšie peňažných prostriedkov). Podmienkou uznania tohto záväzku je, aby bolo vysoko pravdepodobné, že jeho vysporiadanie vyvolá odliv nositeľov ekonomického prospechu a aby bola táto čiastka spoľahlivo oceníteľná.

Vlastný kapitál predstavuje zostatkový podiel na aktívach podniku po odpočítaní všetkých jeho záväzkov. Veľmi dôležitou súčasťou vlastného kapitálu je výsledok hospodárenia, ktorý je dosiahnutý za bežné obdobie.

Výnos (Income) znamená pre podnik zvýšenie ekonomického prospechu buď formou zvýšenia aktív alebo zníženia záväzkov a to vedie k zvýšeniu vlastného kapitálu inak než vkladom spoločníkov.

V Koncepčnom rámci sa rozlišuje obsah termínov *income*, *revenues* a *gains*. Všetky tieto položky sa za určitých okolností dajú nazvať výnosmi, ale ich obsah je rozdielny. Tieto výnosy sa dá vyjadriť nasledujúcou rovnicou:

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

Pod pojmom *revenues* sú označované výnosy z bežných činností, napríklad tržby z predaja výrobkov, tovaru a služieb. Pojem *gains* by mohol byť preložený ako „prínosy“. Tieto prínosy sa vykazujú kompenzované o súvisiace náklady (*losses*). Prínosy (*gains*) sú kladné výsledky z predaja napríklad dlhodobých aktív vrátane investícií, krátkodobých aktív (zásoby, nie však tovar alebo výrobky) a kladné kurzové rozdiely. Ďalej však pod pojmom *gains* sú označované aj kladné výsledky z precenenia aktív a práve to vyvolalo potrebu vzniku výkazu *comprehensive income* – výkazu o úplnom výsledku hospodárenia.

Náklady (Expenses) sú definované ako zníženie ekonomického prospechu formou zvýšenia záväzkov alebo úbytkom aktív a to vedie k zníženiu vlastného kapitálu iným spôsobom, ako rozdelením prostriedkov z vlastného kapitálu spoločníkom.

Podobne ako pri výnosoch Koncepčný rámec rozlišuje *expenses* a *losses*. *Expenses* sú náklady vznikajúce z bežných činností, to znamená v pravidelných, obvyklých a opakujúcich

sa činnostiach. Losses môžu byť preložené ako ujmy, respektíve straty a na základe požiadaviek určitých štandardov môžu byť súčasťou ostatných častí úplného výsledku hospodárenia. Od týchto pojmov je potrebné odlišiť náklady na obstaranie aktív, ktoré sú označované v angličtine ako pojem *cost*. Podobne ako pri výnosoch, tak aj u nákladoch platí nasledujúca rovnica :

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

2.1.5 Koncepty oceňovania

Oceňovanie je nevyhnutným metodickým prvkom, ktorý podstatne ovplyvňuje vypovedaciu schopnosť účtovných informácií. Aby bolo možné prijať vhodný spôsob oceňovania je nutné, aby bol dodržaný predpoklad trvania podniku v budúcnosti. Pretože ak sa podnik chystá v blízkej budúcnosti ukončiť svoju činnosť, bude prijatý spôsob ocenenia odlišný, ako keby mal podnik naďalej fungovať. (Dvořáková, 2014, s. 25)

Dvořáková (2014, s. 25 - 26) vymedzuje, že v Konceptnom rámci sú definované tieto oceňovacie bázy pre zostavenie účtovnej závierky:

- **Historické náklady (historical cost)** predstavujú ocenenia, ktoré vychádzajú z pôvodných nákladov vynaložených pri obstaraní aktív alebo pri bezúplatnom obstaraní aktív z odhadnutej čiastky, ktorú by bola potreba vynaložiť na ich získanie v momente obstarania. U záväzkoch sa oceňuje v čiastke, ktorú bude potrebné podľa očakávania vynaložiť na úhradu tohto záväzku.
- **Bežná cena (current cost)** je cena, ktorú by bolo nutné zaplatiť, ak by sa rovnaké alebo podobné aktívum obstarávalo v momente ocenenia. Záväzky sú v tomto prípade oceňované v nediskontovanej čiastke peňazí, ktorú je potrebné vynaložiť k vysporiadaniu záväzku v momente ocenenia.
- **Realizovateľná (vysporiadacia) hodnota (realisable/settlement value)** predstavuje ocenenie aktív na úrovni peňažných prostriedkov, ktoré by sa dali získať v prípade predaja aktív pri bežnom spôsobe ich vyradenia, napríklad predajom. Záväzky sú oceňované vo vysporiadacích hodnotách a to znamená v nediskontovaných čiastkach peňazí, ktoré je potrebné podľa očakávania vynaložiť k úhrade záväzkov v bežnom podnikaní v momente ocenenia.
- **Súčasná hodnota (present value)** je oceňovacím spôsobom, pri ktorom sú aktíva ocenené v diskontovanej hodnote budúcich čistých prírastkov peňazí, ktoré by malo

aktívum vytvárať v bežnom podnikaní. Závazky sú oceňované v diskontovanej hodnote budúcich čistých úbytkov peňazí, ktoré budú nutné k vysporiadaniu záväzkov v bežnom podnikaní.

Dvořáková (2014, s. 26 – 27) a Kovanicová (2005, s. 105 – 106) ďalej uvádzajú, že k vyššie spomínaným spôsobom ocenenia môžeme zaradiť podľa IFRS aj ocenenie na báze **reálnej hodnoty (fair value)**. V Koncepčnom rámci však definícia tohto spôsobu ocenenia chýba. Definícia je obsiahnutá v štandarde *IFRS 13 – Ocenenie reálnou hodnotou*. Podmienkou definície fair value (reálna hodnota) je, že toto ocenenie by nemalo vychádzať z podmienok účtovnej jednotky, ale z podmienok trhu. Malo by sa jednať o tržnú cenu. Trh je aktívny v prípade, ak sú položky, s ktorými sa na danom trhu obchoduje rovnaké, je možné kedykoľvek nájsť kupujúceho a predávajúceho, ktorí sú ochotní uskutočniť obchodnú transakciu a sú verejne dostupné informácie o cenách.

2.1.6 Poňatie a uchovanie kapitálu

Podľa Kovanicovej (2005, s. 73) a Dvořákovovej (2014, s. 27 – 28) IFRS rozlišuje dve základné poňatia a uchovania kapitálu a to:

- **Finančné poňatie kapitálu** – pod týmto poňatím je kapitál chápaný ako synonymum vlastného kapitálu alebo čistých aktív podniku. Výška vlastného kapitálu a čistých aktív v podniku sa zistia ako rozdiel medzi celkovými aktívami a celkovými záväzkami.
- **Produkčné (fyzické) poňatie kapitálu** – toto poňatie chápe kapitál ako produktívnu kapacitu podniku, ktorá je vyjadriteľná napríklad v jednotkách výroby za určitý časový interval. Podnik dosahuje zisk až vtedy, ak fyzická produkčná kapacita podniku na konci obdobia je vyššia ako na jeho začiatku. Toto poňatie vyžaduje aplikáciu bežných cien, respektíve model fair value.

2.2 Účtovná závierka

Koncepčný rámec IFRS vymedzuje hlavný cieľ účtovnej závierky, ktorým je v prvom rade poskytovať dôležité informácie o finančnej pozícii, výkonnosti a o zmenách vo finančnej pozícii podniku, ktoré sú nevyhnutné pre užívateľov, ktorí vykonávajú ekonomické rozhodnutia. Ďalším požiadavkám a informáciám, ktoré sa týkajú účtovnej závierky sa venuje štandard *IAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky*. Cieľom tohto štandardu je stanoviť základnú prezentáciu obecnej účtovnej závierky a zaistiť tak zrovnateľnosť účtovných závie-

rok so zavierkami iných účtovných jednotiek. Základným cieľom je teda poskytnúť informácie o finančnej pozícii, finančnej výkonnosti a peňažných tokoch účtovnej jednotky väčšine užívateľov, ktorí potrebujú tieto informácie, aby sa mohli ekonomicky rozhodovať. (Bohušová, 2008, s. 40)

2.2.1 Požiadavky na účtovnú zvierku zostavenú v súlade s IAS/IFRS

Štandard *IAS 1 – Prezentácia účtovnej zvierky* vyžaduje, aby účtovná zvierka spĺňala základné kvantitatívne a kvalitatívne predpoklady pre zostavenie účtovnej zvierky. Tieto predpoklady sú uvedené v Koncepčnom rámci a sú taktiež prevzaté aj do štandardu IAS 1 vo forme obecných predpokladov (Bohušová, 2008, s. 42 – 43):

1. **Verná prezentácia** – účtovná zvierka musí verne zobrazovať informácie o finančnej pozícii, finančnej výkonnosti a peňažné toky účtovnej jednotky.
2. **Trvanie podniku** – pri príprave účtovnej zvierky by malo vedenie podniku posúdiť, či je podnik schopný v dohľadnej budúcnosti pokračovať vo svojej činnosti. V prípade, že nie je dostatočne pravdepodobné, že bude v najbližšej budúcnosti schopný pokračovať, musí byť táto informácia zverejnená.
3. **Akruálna báza účtovníctva** – účtovná jednotka je povinná zostavovať svoju účtovnú zvierku na akruálnej báze, výnimku predstavuje iba výkaz peňažných tokov.
4. **Konzistencia prezentácie** – prezentácia a klasifikácia položiek v účtovnej zvierke musí byť zachovaná z jedného účtovného obdobia do nasledujúceho.
5. **Významnosť a agregácia** – každá významná položka účtovnej zvierky by mala byť prezentovaná samostatne a to na samostatnom riadku výkazu.
6. **Kompenzácia** – aktíva a záväzky, výnosy a náklady nemôžu byť kompenzované, pokiaľ to nevyžaduje alebo nepovoľuje nejaký zo štandardov alebo interpretácií.
7. **Porovnávacie informácie** – U všetkých čiastkach, ktoré sú vykazované v účtovnej zvierke, musia byť zverejnené informácie za predchádzajúce obdobie s výnimkou situácií, kedy konkrétny štandard IAS alebo IFRS nevyžadujú inak.

2.2.2 Identifikácia účtovnej zvierky

Bohušová (2008, s. 43) uvádza, že účtovné výkazy musia byť jasne identifikovateľné a odlišené od ostatných informácií v rovnakom dokumente (napríklad výročnej správe). Jednotlivé výkazy by mali byť jasne identifikovateľné a mali by byť výrazne označené nasledujúce informácie:

- názov vykazujúcej účtovnej jednotky alebo iný spôsob identifikácie účtovnej jednotky. V prípade ak došlo ku zmene oproti predchádzajúcemu obdobiu, musia byť taktiež uvedené,
- či ide o individuálnu účtovnú závierku alebo konsolidovanú účtovnú závierku,
- súvahový deň alebo obdobie pokryté účtovnou závierkou,
- mena prezentácie,
- úroveň použitého zaokrúhlenia u prezentovaných častok účtovnej závierky.

Účtovná jednotka má povinnosť zverejňovať účtovnú závierku minimálne jedenkrát ročne. Štandard IAS 1 povoľuje okrem kalendárneho roku aj účtovné obdobie ako hospodársky rok – 52 po sebe nasledujúcich týždňov. Pokiaľ sa v príslušnej účtovnej jednotke zmení súvahový deň a účtovná závierka je prezentovaná za obdobie kratšie alebo dlhšie, účtovná jednotka má povinnosť zverejniť dôvod pre použitie kratšieho alebo dlhšieho obdobia a skutočnosť, že porovnávacie informácie účtovnej závierky nie sú v tomto prípade úplne porovnateľné s predchádzajúcim obdobím. (Bohušová, 2008, s. 44)

2.2.3 Výkaz o finančnej pozícii – súvaha

Výkaz o finančnej pozícii je výkaz, ktorý predstavuje jednotky aktív, záväzkov a kapitálu (čistých aktív) v danom okamihu. Tento výkaz je občas nazývaný ako „kapitálový“ výkaz, pretože odzrkadľuje bilanciu účtov účtovnej jednotky v danom časovom okamihu. (MacKenzie, 2011, s. 63)

Štandardy IAS/IFRS nevymedzujú pevnú formu súvahy. Tento výkaz by mal obsahovať iba názov výkazu a spoločnosti, ktorá tento výkaz vykazuje. Ďalej musí minimálne obsahovať dátum, ku ktorému bola tato súvaha vystavená, menu vykazovania, presnosť zaokrúhlenia a nakoniec je potrebné určiť, či sa jedná o individuálnu alebo konsolidovanú súvahu. (Hinke, 2013, s. 30)

Každá účtovná závierka musí povinne obsahovať údaje aj za jedno predchádzajúce účtovné obdobie. Spoločnosti, ktorej vznikla povinnosť vykazovať účtovné informácie podľa štandardov IAS/IFRS za rok 2012, by musela zostaviť účtovnú závierku v súlade so štandardmi medzinárodného výkazníctva aj za rok 2011, aby bola schopná vykázat porovnávacie informácie. V praxi je však obvyklé, že spoločnosti vykazujú porovnávacie informácie aj za viac ako iba jedno účtovné obdobie, napríklad 3 až 5 rokov. (Hinke, 2013, s. 30 – 33)

Podľa Bohušovej (2008, s. 45) v súvahe, ktorá je zostavená podľa štandardu IAS 1, je potrebná prezentácia niektorých položiek samostatne, pretože sú svojim obsahom podstatne odlišné.

Bohušová (2008, s. 50) ďalej uvádza, že súvaha vystavovaná v spoločnostiach môže byť rôzna. Je možné použiť horizontálnu a vertikálnu formu súvahy.

2.2.4 Výkaz o úplnom výsledku hospodárenia

Súčasťou účtovnej závierky je aj výsledovka, ktorá vykazuje položky zachytávané výsledkovo a nie sú v nej obsiahnuté položky, ktoré sú zachycované priamo vo vlastnom kapitále. Zmeny, ktoré sú zachytávané súvahovo a nevyplývajú z transakcií s vlastníkami, boli vykazované oddelene od zmien, ktoré vyplývajú z transakcií s vlastníkami (Bohušová, 2008, s. 53). Bohušová (2008, s. 53) vymedzuje 2 spôsoby, ktorými sa to dá zabezpečiť:

1. v súhrnnom výkaze o komplexom výsledku, ktorý obsahuje informácie zverejňované vo výsledovke a je rozšírený o príslušné súvahové transakcie,
2. v dvoch samostatných výkazoch, a to vo výsledovke a v samostatnom výkaze o úplnom výsledku.

Náklady môžu byť členené druhovo alebo účelovo. Položky výnosov a nákladov, ktoré sú podľa veľkosti alebo ich dopadu dôležité pre objasnenie výsledku hospodárenia podniku, musia byť vykazované samostatne. Môžu byť vykázané v prílohe alebo vo výsledovke. Žiadne položky vo výsledovke ani v prílohe nesmú byť označované za mimoriadne činnosti. Účtovná jednotka volí také členenie nákladov, ktoré podá užívateľom spoľahlivejšie a relevantnejšie informácie. (Bohušová, 2008, s. 55)

2.2.5 Výkaz zmien vlastného kapitálu

Účtovná jednotka zverejňuje výkaz zmien vlastného kapitálu, ktorého obsahom je (Jílek a Svobodová, 2011, s. 82):

- celkový úplný výsledok za obdobie (celkové čiastky pripadajúce vlastníkom materského podniku a menšinovému podielu sa uvádzajú oddelene),
- dopady retrospektívnej aplikácie alebo retrospektívneho prepočtu pre každú zložku vlastného kapitálu podľa IAS 8 a

- odsúhlasenie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci obdobia so samostatným zverejnením každej zmeny, ktorá vyplýva zo zisku alebo straty, ostatného úplného výsledku a transakcie s vlastníkmi.

2.2.6 Výkaz peňažných tokov

Podľa Jíleka a Svobodové (2011, s. 83) tento výkaz poskytuje užívateľom účtovnej závierky podklad na zhodnotenie schopnosti účtovnej jednotky generovať hotovosť a hotovostné ekvivalenty. Bohušová (2008, s. 65) uvádza, že pre zostavenie výkazu peňažných tokov je možné použiť dve metódy, a to priamu a nepriamu metódu. Výkaz peňažných tokov sa zostavuje z prevádzkovej, investičnej a finančnej činnosti.

2.2.7 Príloha

V prílohe sú obsiahnuté doplňujúce informácie k informáciám, ktoré sú zverejňované vo výkaze o finančnej pozícii, výkaze o úplnom výsledku hospodárenia, samostatnej výsledovke, výkaze zmien vlastného kapitálu a výkaze peňažných tokov. Príloha obsahuje popis a rozbor položiek, ktoré sú zverejňované v týchto výkazoch a ďalej informácie, ktoré nespĺňajú podmienky pre zahrnutie do týchto výkazov. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 83)

2.3 Zásoby (IAS 2)

Zásoby podľa štandardu IAS 2 zahŕňajú tovar nakúpený za účelom ďalšieho predaja. Ďalej sú to pozemky a iný majetok, ktorý je určený k ďalšiemu predaju. Zásoby taktiež zahŕňajú vyrobené hotové výrobky, nedokončenú výrobu a materiál a podobné dodávky, ktoré sú určené ku spotrebe vo výrobnom procese. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 84)

Zásoby sa oceňujú nákladmi na obstaranie alebo čistou realizovateľnou hodnotou a to v nižšej hodnote z týchto hodnôt. Nákladmi na obstaranie sa rozumejú náklady na kúpu, premenu a ostatné náklady. Ostatné náklady sa do ocenenia zásob zahŕňajú iba v situácii, ak boli vynaložené s uvedením zásob na ich súčasné miesto a do súčasného stavu. Môže ísť napríklad o náklady na návrh výrobku, ktorý si určil sám zákazník. Zostávajúce náklady sa nezahŕňajú do ocenenia zásob, ale zaúčtujú sa priamo do nákladov v období, v ktorom boli vynaložené. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 84 – 85)

Podľa Dvořákovej (2014, s. 172 – 173) je možné úbytky zásob oceňovať pomocou individuálneho ocenenia alebo pomocou nákladových vzorcov. Individuálne ocenenie je využívané najmä v prípade, ak sa jedná o zásoby, ktoré nie sú bežne zameniteľné a majú indivi-

duálny charakter (napríklad predávané automobily, ktoré sa odlišujú svojím vybavením, umelecké diela, a podobne). Nákladové vzorce sú oceňovacie metódy FIFO a váženého aritmetického priemeru. Ocenenie metódou LIFO bolo zakázané v roku 2013. Metóda FIFO je založená na predpoklade, že zásoby, ktoré sú ako prvé obstarané, sú aj ako prvé (predané) spotrebované.

2.4 Odložená daň (IAS 12)

Splatná a odložená daň sa vykáže vo výkaze ziskov a strát za obdobie, kedy daň nevzniká pri podnikovej kombinácii alebo transakcii, respektíve udalosti, ktorá sa rozpoznáva mimo výkazu ziskov a strát, a to buď v úplnom výkaze ziskov a strát alebo priamo vo vlastnom kapitále v bežnom alebo inom období. (ACCA, ©2014)

Odložené daňové pohľadávky a záväzky sa oceňujú pomocou daňovej sadzby, ktorá bude platiť v období, kedy je realizovaná pohľadávka alebo uhradený záväzok. Diskontovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov nie je povolené. (ACCA, ©2014)

Odložená daň je účtovaná v plnej výške u všetkých dočasných rozdieloch vznikajúcich medzi daňovými základňami aktív a pasív a ich účtovnou hodnotou v účtovnej závierke. Existujú však rozdiely, kde dočasný rozdiel vzniká z (ACCA, ©2014):

- Prvotného vykázania goodwillu;
- prvotného vykázania aktíva alebo záväzku v transakcii, ktorá nie je podnikovou kombináciou a nemá vplyv ani na účtovný ani na daňový zisk;
- investícií do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a spoločných podnikov, kde platia určité kritéria.

2.5 Pozemky, budovy a zariadenia (IAS 16)

Pozemky, budovy a zariadenia sú hmotné aktíva, ktoré účtovná jednotka drží z dôvodu používania vo výrobe alebo zásobovania tovarmi či službami, za účelom prenájmu iným osobám alebo k používaniu na administratívne účely a ďalej sú to aktíva, u ktorých sa očakáva, že budú užívané počas viac ako jedného obdobia. Pozemky, budovy a zariadenia je možné zaúčtovať ako aktívum, pokiaľ je dostatočne pravdepodobné, že účtovná jednotka bude mať z danej položky ekonomický úžitok a je možné spoľahlivo oceniť obstarávacie náklady danej položky. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 107)

Pozemky, budovy, zariadenia podľa štandardu IAS 16 sú účtované v obstarávacej cene. Neskoršie precenenie majetku vo fair value je možné pokiaľ je fair value spoľahlivo merateľná a ak sa zníži o oprávky a straty zo zníženia hodnoty alebo čiastky z precenenia znížené o neskoršie oprávky a straty zo zníženia hodnoty. Toto ocenenie majetku potom odpovedá reálnej hodnote (fair value) k momentu precenenia a toto umožňuje tak ako smerom dole tak aj smerom nahor. Oceňovanie by malo byť aplikované trvalo na jednotlivé zložky tohto majetku. (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 95).

Odpisy by mali byť uplatňované na komponentnom základe. V prípade, ak sa majetok skladá z viacerých samostatných častí, musia byť časti ocenené, určená ich životnosť a musia byť samostatne odpisované. Straty sú v tomto prípade účtované v súlade so štandardom IAS 36 – *Zníženie hodnoty aktív*. Zisky a straty z predaja tohto majetku sa vykazujú samostatne v netto podobe. Oproti českej účtovnej legislatíve sa v IFRS vytvára rezerva na sanáciu, rekultiváciu a podobne. Tieto rezervy vstupujú do obstarávacej ceny a je potrebné vypočítať súčasnú hodnotu nákladov podľa nasledujúceho vzorca (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 96):

$$\frac{\text{vynaložené náklady}}{(1 + i)^n} \quad (1.3)$$

kde: i = úroková miera; n = počet rokov tvorby rezervy

V tomto prípade sa použije mezná úroková miera alebo vlastný priemer. Okrem toho sú ďalej súčasťou obstarávacej ceny povinne aj pôžičkové náklady, ktoré bývajú priamo priraditeľné k obstaraniu, výstavbe alebo k výrobe aktíva. (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 96)

2.6 Leasing (IAS 17)

Podľa štandardu IAS 17 je leasingom dohoda, podľa ktorej jedna strana získa právo využívať majetok, ktorý patrí druhej strane. (Mládek, 2009, s. 253)

K momentu zahájenia leasingu nájomca zaúčtuje vo výkaze o finančnej pozícii aktívum predstavujúce svoje právo použitia aktíva počas leasingového obdobia a záväzok uskutočňovať leasingové platby. Prenajímateľ sa k momentu zahájenia leasingu musí rozhodnúť, či bude účtovať podľa prístupu založeného na záväzku vykonania alebo podľa prístupu, ktorý je založený na odúčtovaní. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 111)

Základom pre toto rozhodnutie je, či si prenájomca ponechá svoje práva a úžitky spojené s podkladovým aktívom, buď počas očakávaného obdobia leasingu alebo po očakávanom

období leasingu podľa očakávania či schopnosti generovať značné výnosy prostredníctvom nového leasingu alebo predaja podkladového aktíva. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 111)

Pokiaľ si prenajímateľ ponechá značné riziká a úžitky, ktoré sú spojené s podkladovým aktívom, aplikuje prístup založený na záväzku vykonania. Pokiaľ si ale prenajímateľ neponechá žiadne značné riziká a úžitky spojené s podkladovým aktívom, aplikuje prístup založený na odúčtovaní. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 111)

Leasing môže byť klasifikovaný ako finančný alebo operatívny a táto klasifikácia sa prevádza na počiatku leasingu. Finančný leasing je leasing, ktorý prevádza všetky podstatné riziká a úžitky spojené s vlastníctvom daného aktíva. Vlastnícke právo môže, ale nemusí byť na konci vzťahu prevedené. Medzi riziká, ktoré vyplývajú z leasingu patrí hlavne možnosť straty z nevyužitej kapacity alebo technologickej zastaralosti a kolísanie návratnosti vzhľadom k meniacim sa ekonomickým podmienkam. Avšak úžitky môžu predstavovať napríklad očakávanie výnosov počas ekonomickej životnosti aktíva a zisk zo zhodnotenia alebo realizácie zvyškovej hodnoty aktíva. Podľa Ficbauera a Ficbauera (2012, s. 100) a Jíleka a Svobodové (2011, s. 112) je finančným leasingom taký nájom, kedy všetky riziká a odmeny z prenajímaného aktíva prechádzajú na nájomcu.

O operatívny leasing ide vtedy, pokiaľ sa na konci leasingu prevádza vlastníctvo aktíva za premenlivú čiastku vo výške reálnej hodnoty aktíva alebo pokiaľ je stanovené podmienené nájomné (tá časť nájomného, ktorá nie je stanovená pevnou čiastkou, ale je založená na výške budúceho faktoru), v dôsledku čoho nie sú na nájomcu prevedené všetky podstatné riziká a úžitky. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 113)

Podľa Ficbauera a Ficbauera (2012, s. 100) sa finančný leasing oceňuje (aktivuje) buď:

- v reálnej hodnote prenajatého aktíva alebo
- v súčasnej hodnote minimálnych leasingových splátok.

Pokiaľ sú známe obe hodnoty, tak sa účtuje v nižšej z nich. (Ficbaucer a Ficbauer, 2012, s. 100)

Súčasná hodnota minimálnych leasingových splátok sa vypočíta podľa nasledujúceho vzorca:

$$\sum_1^n \frac{P}{(1+i)^n} \quad (1.4)$$

P = suma, ktoré je treba zaplatiť; n = počet platieb; i = úroková miera

Ficbauer a Ficbauer (2012, s. 100) ďalej vymedzuje, že v prípade neznámej úrokovej miery sa použije buď:

- implicitná úroková miera – úroková miera konkrétneho leasingu, alebo
- prírastková úroková miera – úroková miera podobného leasingu alebo za ktorú by mohol nájomca získať ďalší leasing.

2.7 Zamestnanecké pôžitky (IAS 19)

Jílek a Svobodová (2011, s. 121) vymedzujú, že zamestnanecké pôžitky sú všetky formy plnenia, ktoré sú poskytované účtovnou jednotkou zamestnancom výmenou za ich služby. Zamestnanecké pôžitky obsahujú:

Krátkodobé pôžitky sú výdajom obdobia, kedy zamestnanec poskytol účtovnej jednotke službu. Tieto pôžitky sú určené pre aktuálnych zamestnancov. Jedná sa o mzdy, platy, príspevky na sociálne zabezpečenie a podobne.

Pôžitky po ukončení pracovného pomeru sú pôžitky, ktorých splatnosť nastane až po ukončení pracovného pomeru. Podľa štandardu *IAS 19 – Zamestnanecké pôžitky* je obsahom týchto pôžitkov napríklad:

- dôchodcovské pôžitky,
- ostatné pôžitky po ukončení pracovného pomeru (napríklad úhrada životného poistenia a úhrada lekárskej starostlivosti).

Ostatné dlhodobé zamestnanecké pôžitky sú pôžitkami, ktoré nie sú úplne splatné do 12 mesiacov od konca obdobia, v ktorom zamestnanci poskytlí príslušné služby. Ide najmä o:

- Dlhodobé platené voľna (dovolenka za výsluhu či študijné voľno),
- jubilea a ostatné pôžitky za výsluhu,
- pôžitky pri dlhodobej pracovnej neschopnosti,
- podiel na zisku a odmeny vyplácané 12 a viac mesiacov po konci obdobia, v ktorom zamestnanec poskytol účtovnej jednotke súvisiace služby a
- odložené odmeny, ktoré sú vyplácané 12 a viac mesiacov od konca obdobia, v ktorom na ne vznikol nárok.

Pôžitky pri predčasnom ukončení pracovného pomeru sú zamestnanecké pôžitky, ktoré sú vyplácané na základe:

- rozhodnutia účtovnej jednotky ukončiť so zamestnancom pracovný pomer pred dňom riadneho odchodu do penzie, alebo
- rozhodnutia zamestnanca dobrovoľne ukončiť pracovný pomer.

2.8 Pôžičkové náklady (IAS 23)

Pôžičkové náklady sú podľa štandardu *IAS 23* náklady, ktoré podnik vynakladá v súvislosti so získaním a využívaním cudzích zdrojov financovania. Tento štandard rieši najmä podmienky, za ktorých je možné úroky a podobné náklady aktivovať do obstarávacej ceny daného aktíva. (Dvořáková, 2014, s. 31)

Podľa Ficbauera a Ficbauera (2012, s. 110) medzi pôžičkové náklady patria najmä:

- úroky z bankových úverov, krátkodobých a dlhodobých pôžičiek;
- finančné náklady, ktoré súvisia s leasingom a sú účtované v súlade so štandardom *IAS 17 – Leasingy*;
- kurzové rozdiely, ktoré vyplývajú z pôžičiek v cudzej mene v rozsahu, v ktorom sa vzťahujú k úprave úrokových nákladov.

Podľa Dvořákovvej (2014, s. 31 – 32) musí byť účtovné zachytenie pôžičkových nákladov v súlade s princípom priradovania nákladov, ktoré súvisia s danými výnosmi (matching principle). Pôžička (úver) na obstaranie aktív umožňuje účtovnej jednotke dosahovať výnosy v obdobiach, kedy podnik získané aktíva využíva. Výdaje, ktoré súvisia so získanými pôžičkami, sú zachytené ako časovo rozlíšené náklady jednotlivých účtovných období, v ktorých je súvisiaca pôžička využívaná. Daný štandard požaduje, aby za splnenia určitých podmienok došlo ku aktivácií pôžičkových nákladov do hodnoty obstaraného aktíva.

Dvořáková (2014, s. 32) vymedzuje, že spôsobilými aktívami môžu byť dlhodobé aktíva (hmotné aj nehmotné) určené k budúcemu používaniu v podniku, investície do nehnuteľností, ale aj zásoby s dlhou dobou výroby. Vyrábané aktíva, ktoré majú krátku dobu výrobného cyklu, či aktíva, ktoré sú nakúpené, sa nemôžu stať spôsobilým aktívom.

„Spôsobilé aktívum je definované ako aktívum, ktoré nevyhnutne vyžaduje značné časové obdobie k tomu, aby sa stalo spôsobilým pre zamýšľané použitie alebo predaj“. (Dvořáková, 2014, s. 32)

„Pôžičkové náklady je treba aktivovať, ak súvisia s akvizíciou podniku, alebo v prípade výstavby či výroby spôsobilého aktíva, ak sú zároveň splnené obecné podmienky definície

aktíva – pravdepodobnosť budúceho prínosu ekonomického prospechu a spoľahlivá oceniťnosť“. (Dvořáková, 2014, s. 33)

Pokiaľ nie sú dané podmienky splnené, nie je možné pôžičkové náklady aktivovať do obstarávacej ceny aktíva, ale sú zahrnuté do nákladov účtovného obdobia, s ktorým časovo súvisia. (Dvořáková, 2014, s. 33)

2.9 Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva (IAS 37)

Uvedený štandard sa zaoberá zachytávaním a zverejňovaním rezerv, podmienených záväzkov a podmienených aktív. Tento štandard požaduje, aby rezervy boli oddelené od obchodných aktív a prechodných pasív. Štandard IAS 37 sa nezaobera zachytávaním a zverejňovaním rezerv (Bohušová, 2008, s. 162):

- ktoré sa týkajú finančných inštrumentov oceňované v reálnej hodnote,
- rezervami v poisťovníctve a rezervami, ktoré sa týkajú štandardu *IFRS 4 – Poistné zmluvy*,
- podmienenými aktívami a záväzkami na zmarené zmluvy (zmluvy, u ktorých žiada na zo strán nesplnila svoje záväzky), pokiaľ sa nejedná o zmluvy nevýhodné a
- rezervami, ktoré sú upravené v iných štandardoch.

Rezerva je dlhom s neistým časovým určením a čiastkou. Medzi takéto rezervy patria napríklad ručiteľské záväzky, záväzky právnej alebo zmluvnej povahy, ktoré vyplývajú napríklad z povinnosti rekultivácie kontaminovaných pozemkov, záruky z maloobchodnej politiky vo vzťahu k zákazníkom. Základným testom na rezervu je:

- existuje súčasný záväzok minulej udalosti?
- ide o záväzok, ktorý spôsobí odliv zdrojov?
- je čiastka spoľahlivo oceniťná?

Aby sa mohlo o rezerve účtovať, musia byť splnené tieto podmienky:

- podnik má súčasný záväzok, ktorý je výsledkom minulých udalostí,
- je vysoko pravdepodobné, že dôjde k odtoku peňažných prostriedkov alebo ich ekvivalentom a tento odliv prostriedkov bude prinášať ekonomický prospech,
- čiastku záväzku je možné spoľahlivo odhadnúť.

V prípade nesplnenia uvedených podmienok sa rezerva nemôže vykázat'. (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 131)

Čiastka rezervy musí byť vypočítaná na základe očakávaných výdajov podľa stavu k súvahovému dňu. Rezervy sa nesmú tvoriť na budúce prevádzkové straty vrátane opráv. Naopak na nevýhodné zmluvy (zmluvy, u ktorých nevyhnutné náklady preyšujú ekonomický prospech) sa rezerva vytvára. Rezervy na reštrukturalizáciu sa tvoria iba vtedy, ak je k dispozícii detailný plán reštrukturalizácie vrátane jeho implementácie a jeho očakávaných výsledkov a v tomto prípade sa teda rezerva vykáže iba na úrovni priamych výdajov, ktoré sú nevyhnutne spojené s touto aktivitou. Rezervy sa podľa štandardu IAS 37 účtujú do nákladov s výnimkou sanácií a rekultivácie. (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 131 – 132)

Podmienený záväzok je pravdepodobný záväzok, ktorý vyplýva z minulých udalostí a jeho existencia je závislá na tom, či dôjde alebo nedôjde k neurčitým udalostiam v budúcnosti, ktoré nie sú úplne pod kontrolou spoločnosti, alebo existujúci záväzok, ktorý vyplýva z minulých udalostí, nie je vykázaný, pretože nie je dostatočne pravdepodobné, že vyrovnanie záväzku bude znamenať odliv zdrojov, ktoré prinášajú ekonomický prospech spoločnosti alebo čiastka záväzku nemôže byť dostatočne spoľahlivo odmeraná. (Bohušová, 2008, s. 163)

Podmienené aktívum je možné aktívum, ktoré vzniklo na základe minulých udalostí v minulosti a jeho existencia je závislá na tom, či dôjde alebo nedôjde k neurčitým udalostiam v budúcnosti a ktoré nie sú pod kontrolou spoločnosti. (Bohušová, 2008, s. 163)

Podmienené aktíva a podmienené záväzky sa neučtujú, ale sa zverejňujú. U podmienených záväzkov sa jedná najmä o ručení, zárukách a súdnych sporov. A u podmienených aktív sú to hlavne žaloby, ktoré sú podané podnikom. (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 132)

2.10 Nehmotné aktíva (IAS 38)

Nehmotné aktívum je definované ako identifikovateľné nepeňažné aktívum bez fyzickej podstaty. Štandard IAS 38 sa používa pri nehmotných aktívach, ktorými sa nezaoberajú iné štandardy (neaplikuje sa napríklad na goodwill). Najbežnejšími príkladmi sú počítačové programy, patenty, autorské práva, filmy, zoznamy zákazníkov, povolenie k lovu rýb, koncesie, zákaznícke alebo dodávateľské vzťahy a podiel na trhu. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 186)

Podľa Mládeka (2009, s. 225) sa nehmotné aktívum (majetok) identifikuje na základe jedného z týchto kritérií:

1. Vyplýva alebo vzniká zo zákona či zmluvy alebo inej podobnej úpravy.

2. Nevyplýva zo zákona či dohody, ale je ho možné oddeliť od jednotky (to znamená predáť, previesť, prenajať, licencovať alebo vymeniť), a to buď samostatne, alebo v kombinácii s iným majetkom.
3. Nie je oddeliteľný od jednotky, ale vyplýva z rozdielu medzi reálnou hodnotou čistého majetku kúpeného podniku a čiastkou za neho zaplatenou.

Je dôležité dodržať uvedené poradie. Len čo sa položky nehmotného majetku identifikujú, zaúčtujú sa a vykážu použitím dostatočne popisných názvov. (Mládek, 2009, s. 225)

Podľa Ficbauera a Ficbauera (2012, s. 133) je o nehmotnom aktíve účtované v cene obstarania, ak sú splnené nasledujúce podmienky:

- majetok vyhovuje definícii nehmotného majetku a je pod kontrolou podniku. A to znamená, že nehmotné aktívum musí byť samostatné, schopné predaja, prevedenia a licencovania a vzniká zo zmluvných alebo iných zákonných práv;
- je vysoko pravdepodobný budúci ekonomický prínos;
- náklady obstarania aktíva je možné spoľahlivo určiť.

Interne vytvorený goodwill, značky, hodnoty, názvy periodík, zákaznicke listy a podobné položky nie sú nehmotnými aktívami. (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 133)

Nehmotné aktíva sa oceňujú:

1. Historickou cenou, respektíve v obstarávacích nákladoch, ktoré sú znížené o oprávky a straty zo zníženia hodnoty (aktíva, ktoré majú určitelnú dobu životnosti).
2. Precenením, ktoré je znížené o oprávky a straty zo zníženia hodnoty. Toto ocenenie je však možné, iba ak existuje aktívny trh takých nehmotných aktív (aktíva s určitelnou dobou životnosti).
3. Historickou cenou, respektíve v obstarávacích nákladoch znížených o prípadné straty zo zníženia hodnoty (v prípade nehmotných aktív s neurčitou dobou životnosti). (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 133)

ČESKÁ ÚČTOVNÁ LEGISLATIVA

2.11 Rozvoj účetnictva v ČR

Podľa Ficbauera a Ficbauera (2012, s. 159) boli v rámci pôvodne uplatneného harmonogramu rozvoja účtovníctva v ČR:

- účtovné pravidlá postavené tak, aby mala svoju zákonnú časť a pohyblivú časť. Zákonná časť upravuje dlhodobo platné pravidlá a pojmy, pohyblivá časť však upravuje riešenia jednotlivých čiastkových činností;
- určená jednotnosť účtovných pravidiel;
- vykonaná definícia subjektov, ktoré by mali byť zákonnú povinnosť viesť účtovníctvo;
- vymedzené povinnosti eminentov cenných papierov a subjektov nimi ovládaných a
- malo by byť realizované oddelenie daní od účtovníctva.

V rámci tohto harmonogramu bola vykonaná úprava zákona o účtovníctve. Je však nutné podotknúť, že úprava nerieši transparentným spôsobom pravidlá a pojmy vo všetkých oblastiach, s ktorými účtovníctvo pracuje. Zákon č. 563/1991 Sb., o účtovníctve je doplnený jednotlivými vyhláškami MF ČR, ktorými sa pre určitý druh subjektov vykonávajú niektoré jeho ustanovenia. Vyhlášky väčšinou riešia niektoré podrobnosti účtovnej závierky, ako napríklad jej rozsah, obsah a vymedzenie niektorých položiek výkazov, smernú účtovnú osnovu, konsolidáciu, oceňovanie a podobne. Pohyblivá časť je riešená českými účtovnými štandardmi, ktorými sú nahradené bývalé postupy pre účtovanie v jednotlivých sférach činností. (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 159)

V rámci jednotlivých účtovných pravidiel bolo upustené od jednoduchého účtovníctva a nie sú predpisované účtovné osnovy. Taktiež boli definované subjekty, ktoré majú povinnosť viesť účtovníctvo. (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 160)

Národná účtovná rada poskytuje radu interpretácií po profesijnej línii. Tieto interpretácie sú zásadné a napomáhajú pri prekonávaní niektorých daných problémov. (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 160)

Účtovníctvo je zásadným spôsobom ovplyvňované skutočnosťou, že je vedené za účelom zistenia základu dane z príjmov. Uspokojuje najmä potreby štátu na úkor investorov. Toto znamená, že tento prístup ovplyvňuje jeho kvalitu a nevyjadruje tak proces ekonomickej

reality a tým aj finančnú pozíciu, finančnú výkonnosť a zmeny v tejto pozícii účtovnej jednotky. (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 160)

2.12 Účtovná závierka

Účtovná závierka účtovných jednotiek podľa českej účtovnej legislatívy zahŕňa súvahu, výkaz ziskov a strát, prílohu a môže zahŕňať aj prehľad o peňažných tokoch a prehľad o zmenách vlastného kapitálu. Účtovné jednotky zostavujú účtovnú závierku v plnom rozsahu alebo v zjednodušenom rozsahu. (Česko, 2002, § 3)

Účtovná závierka je zostavovaná v peňažných jednotkách českej meny a jednotlivé položky sú vykazované v celých tisícoch Kč. Účtovné jednotky, ktoré majú výšku aktív v netto hodnote desať miliárd Kč a vyššiu, môžu vykazovať jednotlivé položky v celých miliónoch Kč. Táto skutočnosť musí byť však uvedená vo všetkých častiach účtovnej závierky. (Česko, 2002, § 4)

2.13 Zásoby

Podľa českej účtovnej legislatívy zásoby obsahujú:

- **Materiál** – napríklad suroviny, pomocné látky, náhradné diely a podobne.
- **Nedokončená výroba a polotovary** – produkty, ktoré ešte neprešli jedným alebo viacerými výrobnými stupňami a oddelené produkty (polotovary), ktoré neprešli celkovým výrobným procesom a budú dokončené v ďalšom výrobnom procese.
- **Výrobky** – produkty vlastnej výroby, ktoré sú určené k predaju alebo ku spotrebe vo vnútri účtovnej jednotky.
- **Zvieratá** – zvieratá a skupiny zvierat vrátane jatočných zvierat, ktoré nie sú vykazované ako materiál a tovar.
- **Tovar** – obsahuje hnutelné veci a zvieratá, ktoré boli nadobudnuté za účelom ďalšieho predaja a taktiež sú to položky vlastnej výroby, ktoré účtovná jednotka aktivovala a predala do vlastných predajní.
- **Poskytnuté zálohy na zásoby** – krátkodobé a dlhodobé zálohy poskytnuté na obstaranie zásob.

O zásobách účtovná jednotka účtuje priebežne spôsobom A alebo periodicky spôsobom B. Pri spôsobe A sa v priebehu účtovného obdobia účtuje s využitím účtov v účtovnej triede

I – Zásoby. U spôsobu B sa však v účtovnej triede *I – Zásoby* účtuje až ku konci súvahového dňa na základe stavu zásob podľa evidencie o zásobách. (Česko, 2002, § 9)

Zásoby sú oceňované obstarávacími cenami, reprodukčnými obstarávacími cenami alebo pri zásobách vlastnej výroby vlastnými nákladmi. Úbytky zásob je možné oceňovať cenou zistenou váženým aritmetickým priemerom alebo metódou FIFO (prvý do skladu – prvý zo skladu). Vlastnými nákladmi sú buď skutočne vynaložené náklady alebo výška nákladov podľa operatívnych kalkulácií. Zásoby, ktoré sú nadobudnuté bezplatne, nájdené alebo odpad a zvyškové produkty sa oceňujú reprodukčnou oceňovacou cenou. (Česko, 2002, § 9)

2.14 Odložená daň

O odloženej dani musia účtovať a vykazovať účtovné jednotky, ktoré tvoria konsolidačný celok a tiež účtovné jednotky, ktoré zostavujú účtovnú závierku v plnom rozsahu. Ostatné účtovné jednotky sa môžu rozhodnúť, či budú o odloženej dani účtovať a vykazovať ju. Pri prvom účtovaní o odloženej dani sa jedna časť odloženej dane, ktorá sa vzťahuje k predchádzajúcim obdobiam, zaúčtuje na účtoch účtovnej skupiny 42 a druhá časť, ktorá sa vzťahuje k bežnému účtovnému obdobiu, zaúčtuje sa na účtoch účtovnej skupiny 59. V ďalších rokoch sa už účtuje na účtoch účtovnej skupiny 48 zvýšenie alebo zníženie odloženej dane medziročne vypočítané zo všetkých prechodných rozdielov. Účtovná jednotka o odloženom záväzku musí účtovať vždy a o odloženej daňovej pohľadávke s ohľadom na zásadu opatrnosti. (Česko, 2002, § 59)

2.15 Dlhodobý nehmotný a hmotný majetok

Medzi dlhodobý nehmotný majetok patria hlavné zriaďovacie výdaje, nehmotné výsledky výskumu a vývoja, software, oceníteľné práva a goodwill s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok. Dobou použiteľnosti je doba, počas ktorej je majetok využiteľný pre súčasnú alebo ďalšiu činnosť. (Česko, 1991, § 6)

Za dlhodobý hmotný majetok sa považujú najmä :

- Pozemky
- Stavby
- Samostatné hnutel'né veci a súbory hnutel'ných vecí
- Nedokončený dlhodobý hmotný majetok

- Poskytnuté zálohy na dlhodobý hmotný majetok
- Oceňovací rozdiel k nadobudnutému majetku

O dlhodobom hmotnom majetku taktiež platí, že doba použiteľnosti musí byť dlhšia ako jeden rok. (Česko, 1991, § 7)

Obstaraný majetok je oceňovaný obstarávacou cenou a následne je odpisovaný. Majetok alebo zásoby, ktoré vznikli činnosťou účtovnej jednotky sú oceňované vlastnými nákladmi. (Česko, 1991, § 25)

Ocenenie jednotlivého dlhodobého nehmotného a odpisovaného hmotného majetku je možné zvýšiť o technické zhodnotenie. (Česko, 2002, § 47)

Dlhodobý hmotný a nehmotný majetok (s výnimkou pozemkov, umeleckých diel a podobne) sa odpisuje postupne v priebehu jeho používania. Priebeh používania môže byť vyjadrený tak ako časom tak aj napríklad výkonmi. Stavby, byty a nebytové priestory a samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí môže účtovná jednotka aj metódou komponentného odpisovania majetku. Komponentná časť sa odpisuje v priebehu používania samostatne od ostatných komponentných častí a od zvyšnej časti majetku. Goodwill sa odpisuje najneskôr do 60 mesiacov od nadobudnutia podniku alebo jeho časti. Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť o dobe odpisovania goodwillu alebo záporného goodwillu dlhšie ako 60 mesiacov, ale túto skutočnosť musí odôvodniť v prílohe. Oceňovací rozdiel k nadobudnutému majetku sa odpisuje rovnomerne 180 mesiacov od nadobudnutia podniku alebo jeho časti. Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, že túto dobu skráti, ale musí to odôvodniť v prílohe. (Česko, 1991, § 59)

Na základe výskumu a vývoja vzniká v budúcnosti nehmotné aktívum. Podľa českej účtovnej legislatívy nie je však možné nehmotné aktíva vytvorené vo vlastnej činnosti aktivovať pre vlastnú potrebu. Náklady na vývoj je možné aktivovať iba za predpokladu, že sú tieto nehmotné aktíva určené k obchodovaniu a za predpokladu, že prekročia stanovenú hranicu pre zaradenie do dlhodobého nehmotného majetku. (Česko, 2002, §6)

2.16 Rezervy

Rezervami podľa zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pre zistenie základu dane z príjmov sú bankové rezervy, rezervy v poisťovníctve, rezervy na opravy hmotného majetku, rezervy na pestovateľskú činnosť a ostatné rezervy (napríklad na sanáciu pozemku). (Česko, 1992, § 2)

Výdaje, na ktoré boli rezervy vytvorené musia byť prednostne uhradené z týchto rezerv. Rezervy sú zrušené v tom momente, kedy pominuli dôvody, pre ktoré boli vytvorené. Rezervy nesmú byť vytvárané na náklady na obstaranie hmotného a nehmotného aktíva. (Česko, 1992, § 4)

Podľa českej účtovnej legislatívy je možné vytvárať daňovo uznateľné rezervy na opravy hmotného majetku. Za opravu sa však nepovažuje technické zhodnotenie. Výška rezervy na tieto opravy hmotného majetku sa stanoví podľa jednotlivého hmotného majetku, ktorý je určený k oprave a charakteru tejto opravy. Rezerva alebo jej zostatok sa zruší vtedy, ak nebola vyčerpaná najneskôr v zdaňovacom období, ktoré nasleduje po zdaňovacom období, v ktorom bola oprava zahájená. Rezerva na opravy hmotného majetku nesmie byť tvorená iba na jedno zdaňovacie obdobie. (Česko, 1992, § 7)

2.17 Náklady a výnosy

Náklady sú obsiahnuté v účtovnej skupine 5 a na jednotlivé účty v tejto triede sa účtujú účtovné prípady narastajúcim spôsobom od začiatku účtovného obdobia. Zostatky účtov v účtovnej triede 5 sa pri uzatváraní kníh prevádzajú na vrub príslušného účtu účtovnej skupiny 71 – *Účet ziskov a strát*. (Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy, ©1998 – 2014)

Výnosy sa taktiež účtujú v účtovnej skupine 6 a účtujú sa narastajúcim spôsobom od začiatku účtovného obdobia. Zostatky účtov v účtovnej triede 6 sa rovnako ako náklady prevádzajú v prospech príslušného účtu v účtovnej skupine 71 – *Účet ziskov a strát* pri uzatváraní účtovných kníh. (Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy, ©1998 – 2014)

Náklady a výnosy sa účtujú do obdobia, s ktorým časovo a vecne súvisia. Náhrady vynaložených nákladov minulých účtovných období sa účtujú do výnosov bežného roku. Náklady a výdaje, ktoré sa týkajú budúcich období, je potrebné časovo rozlíšiť vo forme nákladov budúcich období alebo výdajov budúcich období na príslušných účtoch účtovnej skupiny 38 – *Prechodné účty aktív a pasív*. Výnosy a príjmy týkajúce sa budúcich období je potrebné časovo rozlíšiť vo forme výnosov budúcich období alebo príjmov budúcich období na príslušných účtoch účtovnej skupiny 38 – *Prechodné účty aktív a pasív*. (Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy, ©1998 – 2014)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 PREDSTAVENIE JEDNOTLIVÝCH SPOLOČNOSTÍ

Praktická časť je zameraná na analýzu účtovných závierok troch českých spoločností, ktoré zostavujú tieto účtovné závierky podľa českej účtovnej legislatívy a k nim zodpovedajúce konsolidačné celky (skupiny), ktoré zostavujú účtovné závierky podľa IFRS. Pričom každá z týchto spoločností je z iného priemyslu. Jedná sa o spoločnosti ČEPS, a. s. - energetický priemysel (Skupina ČEPS), Metrostav, a. s. - stavebnícky priemysel (Skupina Metrostav) a Continental Barum, spol. s r. o. - automobilový priemysel (Skupina Continental). Účtovné závierky všetkých troch spoločností sú čerpané z Obchodného registra. Tieto spoločnosti zostavujú individuálnu účtovnú závierku podľa českej účtovnej legislatívy, avšak podľa IFRS zostavujú konsolidovanú účtovnú závierku z dôvodu vlastného rozhodnutia. V tejto práci však nebudú brané do úvahy rozdiely medzi typmi týchto účtovných závierok (individuálna a konsolidovaná účtovná závierka), ale bude zameraná iba na analýzu rozdielov medzi českou účtovnou legislatívou a IFRS a či dané výkazy zodpovedajú podmienkam na vykazovanie.

3.1 ČEPS, a. s. a skupina ČEPS

Akciová spoločnosť ČEPS so sídlom v Prahe je nezastupiteľná pre fungovanie trhu s elektrinou. Poslaním tejto spoločnosti je zaisťovať spoľahlivé prevádzkovanie a rozvoj elektroenergetickej prenosovej sústavy a poskytovať svojim užívateľom prenos elektriny, systémových služieb za konkurencieschopné ceny. Základný kapitál skupiny ČEPS tvorí približne 10,534 mld. Kč. Skupinu ČEPS tvorí materská spoločnosť ČEPS, a. s. a dcérska spoločnosť ČEPS Invest, a. s.. (ČEPS, a. s., 2012, s. 108)

3.2 Metrostav, a. s. a skupina Metrostav

Metrostav, a. s. so sídlom v Prahe je súčasťou skupiny Metrostav a je vedúcou spoločnosťou tejto skupiny. Je univerzálnou spoločnosťou, ktorá pomáha svojim zákazníkom uskutočňovať ich plány s maximálnym ohľadom na životné prostredie. Hlavným predmetom činnosti tejto spoločnosti je stavebná činnosť. Základný kapitál skupiny Metrostav tvorí 790 mil. Kč. Skupina Metrostav sa skladá z materskej spoločnosti Metrostav, a. s. a jej dcérskych spoločností (napríklad Subterra, a. s., Metrostav SK, a. s., Metrostav Development, a. s.). Táto skupina sa zaoberá najmä stavebnou činnosťou (výstavba a prevádzkovanie developerských aktivít) a nákupom a predajom tovaru – stavebného materiálu. (Metrostav, a. s., 2012, s. 4 a 75)

3.3 Continental Barum, spol. s r. o. a skupina Continental

Spoločnosť s ručením obmedzeným Continental Barum so sídlom v Otrokoviciach je spoločnosťou z automobilového priemyslu a jej činnosť je zameraná na výrobu a veľkoobchodný predaj letných a zimných pneumatík na osobné, nákladné automobily a taktiež pneumatiky pre motocykle a bicykle. Skupinu Continental tvorí viac než 100 spoločností. Vedúcou spoločnosťou tejto skupiny je Continental AG so sídlom v Hannoveri. Základný kapitál skupiny Continental tvorí približne 13,824 mld. Kč. (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 22, 43 a 158)

4 ANALÝZA POLOŽIEK SÚVAHY

Na prvý pohľad je zrejmé, že najzákladnejším rozdielom medzi súvahou podľa českej účtovnej legislatívy a IFRS je, že súvaha podľa českej účtovnej legislatívy má presne vymedzenú štruktúru a obsahuje v bežnom období tri hodnoty a to brutto hodnotu, korekciu a netto hodnotu. V minulom období však len netto hodnotu.

Označení	AKTIVA	31. 12. 2012		31. 12. 2011	
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	22 642 792	-3 444 464	19 198 328	19 250 827
B.	Dlouhodobý majetek	6 995 563	-2 758 438	4 237 125	4 386 859
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	146 937	-136 256	10 681	11 690
	1. Software	137 829	-127 968	9 861	10 024
	2. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	8 846	-8 288	558	700
	3. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	262	0	262	966
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	2 132 597	-1 834 873	297 724	685 410
B. II. 1.	Pozemky	299	0	299	299
	2. Stavby	48 805	-40 463	8 342	8 698
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	1 781 869	-1 556 263	225 606	564 471
	4. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	294 396	-238 147	56 249	92 758
	5. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	7 228	0	7 228	15 184
	6. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	4 000

Obrázok 1: Časť súvahy podľa českej účtovnej legislatívy spoločnosti Metrostav, a. s. (Metrostav, a. s., 2012, s. 42)

Súvaha podľa IFRS však už nemá presne vymedzenú štruktúru a poradie položiek. Ďalším rozdielom je, že súvaha podľa IFRS obsahuje na rozdiel od súvahy podľa českej účtovnej legislatívy iba hodnoty v netto hodnote.

AKTIVA	Pozn.	31. prosince 2012	31. prosince 2011
DLOUHODOBÁ AKTIVA			
Pozemky, budovy a zařízení	9	2 168 518	1 853 448
Investice do nemovitostí	8	307 551	281 581
Nehmotná aktiva	7	155 491	36 905
Goodwill	11	35 534	35 534
Investice v přidruž. a spol. podnicích – účtováno ekvivalenci	10	2 163 175	2 610 188
Odložená daňová pohledávka	21	336 778	457 505
Pohledávky	12	1 244 871	1 231 234
Dlouhodobá aktiva celkem		6 411 918	6 506 395
KRÁTKODOBÁ AKTIVA			
Zásoby	15	1 531 350	1 598 800
Pohledávky a ostatní oběžná aktiva	14	9 106 097	8 509 445

Obrázok 2: Časť súvahy podľa IFRS skupiny Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 79)

Súvaha podľa českej účtovnej legislatívy je teda omnoho podrobnejšia a komplexnejšia. Súvaha podľa IFRS obsahuje vo väčšine prípadov iba významné položky, ktoré sú ďalej

doplňované komentármi z prílohy a práve komentár podľa IFRS je omnoho podrobnejšia ako komentár podľa českej účtovnej legislatívy. V stĺpci poznámka sú uvedené čísla, ktoré odkazujú na komentár jednotlivých položiek.

4.1 Zásoby

Základným rozdielom medzi oceňovaním zásob podľa českej účtovnej legislatívy a IFRS je, že zásoby podľa českej účtovnej legislatívy sa oceňujú obstarávacími cenami, reprodukčnými obstarávacími cenami alebo pri zásobách vlastnej výroby vlastnými nákladmi, zatiaľ čo podľa IFRS sa zásoby oceňujú nákladmi na obstaranie (náklady na kúpu, premenu a ostatné náklady) alebo čistou realizovateľnou hodnotou a to v nižšej hodnote z týchto hodnôt. Čo sa týka oceňovania pri úbytku zásob, tak v oboch prípadoch sa využíva metóda FIFO a metóda váženého aritmetického priemeru. Podľa IFRS je však možné pri úbytku zásob využiť aj Individuálne ocenenie (viď. teoretická časť – IAS 2).

Jedným zo špecifických rozdielov je napríklad rozdiel čo sa týka biologických aktív. Zatiaľ čo v českej účtovnej legislatíve neexistuje pre tieto aktíva žiadna úprava, tak podľa IFRS sa tieto biologické aktíva oceňujú reálnou hodnotou, ktorá je znížená o odhadované predajné náklady.

4.1.1 Česká účtovná legislatíva

Akciová spoločnosť ČEPS pri nákupe oceňuje zásoby obstarávacími cenami a pri úbytku používajú metódu váženého aritmetického priemeru. Nedokončenú výrobu oceňujú skutočnými vlastnými nákladmi (priame mzdy, materiál a výrobné režijné náklady).

U akciovej spoločnosti Metrostav sú nakupované zásoby oceňované obstarávacími cenami zníženými o opravné položky a pre úbytok zásob používa tato spoločnosť taktiež metódu váženého aritmetického priemeru. Zásoby vlastnej výroby (nedokončená výroba a hotové výrobky) oceňuje podobne ako spoločnosť ČEPS a to vlastnými nákladmi (spotreba materiálu a ostatné náklady, ktoré súvisia v prípade spoločnosti Metrostav so stavebnými zákazkami) zníženými o opravné položky.

Spoločnosť s ručením obmedzeným Continental Barum oceňuje zásoby materiálu v obstarávacích cenách a úbytok materiálu je oceňovaný metódou váženého aritmetického priemeru s výnimkou kaučuku, ktorý je oceňovaný v pevných cenách. Nedokončená výroba a hotové výrobky sú tak ako v predchádzajúcich prípadoch oceňované vlastnými nákladmi. Tovar je evidovaný v štandardných cenách (cena obstarania, clo, skladovacie po-

platky pri doprave a dopravné za dodanie do skladu). Rozdiel medzi štandardnými cenami a skutočnými obstarávacími cenami je účtovaný ako oceňovacia odchýlka a je proporcionálne rozpustený do nákladov.

C. I.	Zásoby / Inventory	79 809	79 809	83 689
C. I.	1. Materiál / Materials	79 726	79 726	82 289
	2. Nedokončená výroba a polotovary / Work in progress and semi-finished production	83	83	1 400
	3. Výrobky / Finished products			
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny / Livestock			
	5. Zboží / Goods			
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby / Advances granted for inventory			

Obrázok 3: Zásoby podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 69)

V prípade spoločností Metrostav a Barum Continental sa na zásoby vytvára opravná položka, najmä z dôvodu pomaloobratovosti týchto zásob.

4.1.2 Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Všetky analyzované skupiny vykazujú zásoby v obstarávacích cenách alebo v čistej realizovateľnej hodnote (odhadnutá predajná cena znížená o odhadované náklady na dokončenie a o odhadované náklady na realizáciu predaja), záleží, ktorá z týchto hodnôt je nižšia. Taktiež používajú ocenenie pri úbytku zásob metódou váženého aritmetického priemeru.

Ostatní stálá aktiva celkem		1 982 150	332 784
Oběžná aktiva:			
Pohledávky, netto	7	586 650	619 839
Zásoby, netto	8	79 809	83 689
Peněžní prostředky a ekvivalenty	9	1 786 701	2 726 854
Pohledávka z titulu daně z příjmů		126 180	-
Ostatní oběžná aktiva		25 261	22 499
Oběžná aktiva celkem		2 604 601	3 452 881

Obrázok 4: Časť súvahy podľa IFRS skupiny ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 102)

Výkaz o finančnej pozícii (súvaha) podľa IFRS nevymedzuje štruktúru účtovných výkazov a tak je vidieť na obrázkoch 3 a 4, že napríklad spoločnosť ČEPS, a. s. podľa českej účtovnej legislatívy má v súvahe presne rozčlenené zásoby do jednotlivých kategórií, zatiaľ čo v súvahe podľa IFRS sú všetky zásoby obsiahnuté iba v jednej položke. Preto je teda nevyhnuté, ak by užívateľ účtovných výkazov disponoval iba účtovnými výkazmi podľa IFRS a chcel by zistiť čo je obsiahnuté v položke zásoby, musí nazrieť do komentára. Zaujímavosťou môže byť, že hodnoty zásob akciovej spoločnosti ČEPS a skupiny ČEPS sú zhodné aj podľa českého výkazníctva aj podľa IFRS.

4.2 Dlhodobý nehmotný majetok

Najvýraznejším rozdielom, čo sa týka vykazovania nehmotného majetku podľa českej účtovnej legislatívy a IFRS je vymedzenie podmienok identifikácie. Zatiaľ čo v českej účtovnej legislatíve software, oceniteľné práva a podobne stačí, aby mali dobu použiteľnosti dlhšiu ako jeden rok, tak podľa IFRS je to o niečo zložitejšie, pretože je tam tých podmienok viac (viď. teoretická časť – IAS 38).

Z hľadiska oceňovania obstaraného nehmotného aktíva je medzi účtovníctvom podľa českej účtovnej legislatívy a IFRS pár rozdielov. Podľa českej účtovnej legislatívy aj podľa IFRS sa toto aktívum oceňuje obstarávacou cenou a následne je odpisované, avšak aby bolo možné podľa IFRS oceniť obstarávacou cenou dané nehmotné aktívum, musia byť taktiež splnené určité podmienky. Ďalej je však možné podľa IFRS na rozdiel od českej účtovnej legislatívy obstarané nehmotné aktívum vo výnimočných prípadoch preceniť na reálnu hodnotu. Podľa IFRS môže mať obstarané nehmotné aktívum neobmedzenú dobu použiteľnosti. Nehmotné aktívum s neobmedzenou dobou použiteľnosti sa však neodpisuje, ale testuje sa každý rok na znehodnotenie. Podľa českej účtovnej legislatívy nie je precenenie na reálnu hodnotu ani neobmedzená doba použiteľnosti v žiadnom prípade možná.

U vybraných spoločností a skupín

Podľa českej účtovnej legislatívy sú nehmotné aktíva v súvahe rozčlenené do viacerých kategórií (napríklad zriaďovacie výdaje, software, nedokončený dlhodobý nehmotný majetok, atď.), na druhej strane v súvahe podľa IFRS spoločnosti, respektíve skupiny jednotlivých spoločností vykazujú tieto aktíva vo väčšine prípadoch iba pod jednou položkou a to „nehmotné aktíva“ ako napríklad spoločnosť ČEPS, a. s. a jej skupina ČEPS (viď obrázok 5). Avšak spoločnosť Continental Barum, spol. s r. o. a spoločnosť Metrostav, a. s. vykazujú v súvahe podľa IFRS oddelene goodwill od nehmotného majetku. Aby bolo možné zistiť čo obsahuje položka „Dlhodobý nehmotný majetok, netto“, je potrebné nazrieť do komentára.

Ostatní stálá aktiva:			
Dlouhodobý finanční majetek	4	1 501 626	2 359
Dlouhodobé pohledávky		12 682	32 233
Dlouhodobý nehmotný majetek, netto	5	467 842	295 399
Odložená daňová pohledávka	20	-	2 793

Obrázok 5: Dlhodobý nehmotný majetok podľa IFRS skupiny ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 102)

4.2.1 Výskum a vývoj

Medzi vykazovaním výskumu a vývoja podľa českej účtovnej legislatívy a IFRS je celkom podstatný rozdiel. Výdaje na výskum nie je možné za žiadnych podmienok aktivovať ani v súvahe podľa českej účtovnej legislatívy ani podľa IFRS a musia byť tieto výdaje vždy zaúčtované do nákladov. Výrazný rozdiel však nastáva v prípade výdajov na vývoj. Podľa IFRS je výdaje na vývoj za určitých podmienok možné aktivovať, podľa českej účtovnej legislatívy je možné tieto výdaje aktivovať iba za predpokladu, že sa jedná o vývoj určený k obchodovaniu.

4.2.1.1 Česká účtovná legislatíva

Všetky uvedené spoločnosti vykazujú v súvahe podľa českej účtovnej legislatívy nulovú položku *Nehmotné výsledky výskumu a vývoja*, akciová spoločnosť Metrostav dokonca túto položku v súvahe nevykazuje vôbec. A to znamená, že tieto spoločnosti nevytvorili výsledky, s ktorými by mali v pláne obchodovať, alebo by boli nadobudnuté od iných osôb.

Spoločnosť s ručením obmedzeným Continental Barum však vo svojej prílohe uvádza vynaložené náklady na výskum a vývoj v jednotlivých účtovných obdobiach, ktoré však nemohli byť aktivované.

4.2.1.2 Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Ako už bolo v teoretickej časti spomínané, výdaje na výskum sú nákladom a nesmie z nich vzniknúť nehmotné aktívum a aby vzniklo nehmotné aktívum pri vývoji, musia byť splnené určité podmienky, aby bolo o ňom možné účtovať ako o nehmotnom aktíve.

v miliónoch €	Viz poznámka č.	2012	2011
Tržby		32.736,2	30.504,9
Náklady související s prodejem		-25.680,3	-24.107,9
Hrubý zisk		7.055,9	6.397,0
Výzkum a vývoj		-1.766,2	-1.608,7
Náklady na prodej a logistiku		-1.587,4	-1.433,0

Obrázok 6: Výkaz ziskov a strát podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 157)

Vo výkaze ziskov a strát podľa IFRS vykazuje náklady na výskum a vývoj z analyzovaných spoločností iba spoločnosť s ručením obmedzeným Continental Barum. V komentári tejto spoločnosti je uvedené, že vynaložené náklady na výskum a vývoj tvoria najmä náklady na aplikácie, prototypy a testovanie pre konkrétnych zákazníkov. Vynaložené výdaje

však ešte nemohli byť aktivované, pretože nové vyvinuté produkty ešte nie sú predateľné a ešte je potrebné dokázať technickú uskutočniteľnosť.

4.3 Dlhodobý hmotný majetok

4.3.1 Pozemky, budovy a zariadenia

Medzi vykazovaním dlhodobého hmotného majetku podľa českej účtovnej legislatívy a podľa IFRS je niekoľko rozdielov. Prvým základným rozdielom by mohlo byť, že zatiaľ čo česká účtovná legislatíva vymedzuje požiadavky na zverejnenie dlhodobého hmotného aktív v rozsahu, aby dané aktívum malo dobu použiteľnosti dlhšie ako jeden rok. Podľa IFRS však štandard *IAS 16 – Pozemky, budovy a zariadenia* vymedzuje podmienky na vykazovanie v omnoho väčšom rozsahu, a to, že tieto aktíva musia byť taktiež využívané viac ako jeden rok, avšak na rozdiel od vymedzenia českej účtovnej legislatívy musí byť dostatočne pravdepodobné, že účtovná jednotka bude mať z daného hmotného aktíva ekonomický úžitok a je možné spoľahlivo oceniť obstarávacie náklady daného hmotného aktíva.

V oboch prípadoch sa pri obstaraní dlhodobého hmotného majetku používa ocenenie obstarávacou cenou, ale štandard *IAS 16 – Pozemky, budovy a zariadenia* povoľuje následné precenenie na reálnu hodnotu, a to smerom nadol i nadol, musí byť však fair value daného aktíva spoľahlivo oceníteľná. Česká účtovná legislatíva umožňuje iba tradičný model oceňovania obstarávacími nákladmi s následným odpisovaním a posúdením zníženia hodnoty. Toto precenenie je však možné iba v rámci premien spoločností alebo transakcií s podnikom.

V rámci IFRS odhadované náklady na demontáž a premiestnenie aktíva a uvedenie do pôvodného stavu, kde je dané aktívum umiestnené, sú chápané ako súčasť obstarávacích nákladov aktíva a tvorba rezerv na tieto náklady vstupuje do obstarávacej ceny hmotného aktíva a je potrebné vypočítať súčasnú hodnotu nákladov (vid'. teoretická časť – IAS 16). Česká účtovná legislatíva vôbec neupravuje túto problematiku.

Tak ako podľa českej účtovnej legislatívy, tak aj podľa IFRS je možné využívať komponentný prístup odpisovania, avšak v českej účtovnej legislatíve na rozdiel od IFRS je využitie komponentného spôsobu odpisovania dobrovoľné.

4.3.1.1 Česká účtovná legislatíva

Všetky uvedené spoločnosti klasifikujú dlhodobý hmotný majetok vtedy, ak je doba použiteľnosti dlhšia ako jeden rok a obstarávacia cena prevyšuje aspoň 40 tis. Kč. Všetky 3 spoločnosti používajú lineárnu metódu odpisovania na základe predpokladanej doby životnosti. Akciová spoločnosť Metrostav (obrázok 7) sa od zvyšných dvoch spoločností odlišuje tým, že pre odpisový plán používa percentá, zatiaľ čo akciová spoločnosť ČEPS (obrázok 8) a spoločnosť s ručením obmedzeným Continental Barum uvádzajú odpisový plán v rokoch.

Dlouhodobý hmotný majetek	
Budovy a stavby	3 %
Stroje a zařízení	8 % – 16 %
Dopravní prostředky	17 %
Inventář	17 %
Motorová vozidla	13 %

Obrázok 7: Odpisový plán akciovej spoločnosti Metrostav podľa českej účtovnej legislatívy (Metrostav, a. s., 2012, s. 52)

	Počet let
Stavby	3-50
Stroje, přístroje a zařízení	1-20
Dopravní prostředky	2-15
Inventář	6-12

Obrázok 8: Odpisový plán akciovej spoločnosti ČEPS podľa českej účtovnej legislatívy (ČEPS, a. s., 2012, s. 78)

Hmotný majetok, ktorý ma dobu použiteľnosti dlhšiu ako jeden rok a je v ocenení od 5 tis. Kč do 40 tis. Kč považuje akciová spoločnosť Metrostav a akciová spoločnosť ČEPS za drobný dlhodobý hmotný majetok. Akciová spoločnosť Metrostav tento drobný dlhodobý hmotný majetok odpisuje na základe jeho predpokladanej doby životnosti. Avšak akciová spoločnosť ČEPS drobný dlhodobý hmotný majetok v súvahe nevykazuje a jeho výšku uvádza iba v prílohe a to vo výške 128 937 tis. Kč. Spoločnosť s ručením obmedzeným Continental Barum za drobný dlhodobý hmotný majetok považuje dlhodobý hmotný majetok v obstarávacej cene do 40 tis. Kč a nevykazuje ho v súvahe, ale účtuje ho priamo do nákladov v roku obstarania.

Všetky tri uvedené spoločnosti sa zhodujú v ocenení vyrobeného dlhodobého hmotného majetku vo vlastnej činnosti, kedy je tento majetok oceňovaný vlastnými nákladmi. Nákla-

dy na technické zhodnotenie dlhodobého hmotného majetku zvyšujú obstarávaciu cenu majetku a opravy a údržbu účtujú do nákladov.

4.3.1.2 Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Skupina Metrostav vykazuje pozemky, budovy a zariadenia podľa IFRS v historických cenách po odpočítaní oprávok a opravných položiek. Pre výpočet odpisov používajú metódu rovnomerného odpisovania obstarávacej ceny jednotlivých aktív. Skupina ČEPS a skupina Continental vykazujú pozemky, budovy a zariadenia v obstarávacích cenách znížených o oprávky a prípadne o opravné položky. Metóda výpočtu odpisov u skupiny ČEPS a skupiny Continental je rovnaká ako u skupiny Metrostav.

4.3.2 Leasing

Najvýraznejším rozdielom medzi leasingom z pohľadu českej účtovnej legislatívy a IFRS je, že zatiaľ čo podľa českej účtovnej legislatívy nie je možné aktivovať ani finančný ani operatívny leasing a nemôže ho teda za žiadnych podmienok vykázat' v súvahe (sú sledované iba v podsúvahovej evidencii a vykazované ako informácie v komentári) a účtovanie operatívneho a finančného leasingu je z hľadiska českej účtovnej legislatívy zhodné, tak podľa IFRS čo sa týka finančného leasingu nájomca vykazuje toto najaté aktívum v súvahe spoločne s odpovedajúcim záväzkom a prenajímateľ účtuje o predaji aktíva a súvisiacej pohľadávke. Operatívny leasing nie je možné vykazovať v súvahe ani podľa IFRS. Nájomca finančného leasingu najaté aktívum odpisuje po dobu životnosti, poprípade z kratšej doby životnosti a doby leasingovej zmluvy. Účtovanie a vykazovanie finančného a operatívneho leasingu z hľadiska IFRS je rozdielne. Ďalej je rozdiel v požiadavkách na zverejňovanie informácií, zatiaľ čo IFRS vyžaduje napríklad porovnanie minimálnych leasingových platieb a ich súčasnej hodnoty k súvahovému dňu z hľadiska časového rozvrhnutia (platby splatné do 1 roku, za obdobie od 1 roku do 5 rokov a platby splatné za obdobie dlhšie ako 5 rokov), tak česká účtovná legislatíva nemá špecifické požiadavky na zverejňovanie informácií, vyžaduje iba zverejnenie najpodstatnejších informácií, ktoré sa týkajú prenájmu majetku.

4.3.2.1 Česká účtovná legislatíva

Spoločnosť Metrostav, a. s. v roku 2011 majetok získaný finančným leasingom, ktorý bol však účtovaný ako dlhodobý hmotný majetok až po skončení doby leasingu a po prevode vlastníckeho práva. Obstarávaciu cenu majetku získaného formou finančného leasingu

neaktivuje do dlhodobého majetku. Leasingové splátky účtujú do nákladov rovnomerne po celú dobu trvania leasingu. Budúce leasingové splátky, ktoré nie sú k súvahovému dňu splatné, sú vykázané v prílohe k účtovnej závierke, ale nie sú zachytené v súvahe. V prílohe je uvedené, že táto spoločnosť má budúce záväzky z titulu operatívneho leasingu k 31. 12. 2012 vo výške 43 676 tis. Kč (k 31. 12. 2011 vo výške 77 394 tis. Kč). Na obrázku číslo 9 je znázornený prehľad leasingových splátok zo súčasných zmlúv o finančnom leasingu akciovej spoločnosti Metrostav.

(tis. Kč)	31. prosince 2012	31. prosince 2011
Splacené splátky	0	9 182
Splátky splatné do jednoho roku	0	0
Splátky splatné později	0	0
Celková výše splátek splacených i splatných ze současných smluv	0	9 182

Obrázok 9: Prehľad leasingových splátok podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 59)

Ako jednotlivé spoločnosti Continental Barum, spoločnosť s ručením obmedzeným a ČEPS, akciová spoločnosť podľa českej účtovnej legislatívy nevykazujú žiadny využívaný leasing.

4.3.2.2 Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Skupina Metrostav je nájomcom a leasingové zariadenie, pri ktorom nesie v podstate všetky riziká a výhody vyplývajúce z vlastníctva, klasifikuje táto skupina ako finančný leasing. Finančný leasing aktivujú v reálnej hodnote najatého majetku na začiatku doby leasingu alebo, pokiaľ je nižší, tak potom v súčasnej hodnote minimálnych leasingových platieb. Každú platbu leasingu alokujú medzi záväzky a finančné náklady tak, aby bolo dosiahnuté konštantnej úrokovej miery z ostávajúceho zostatku záväzku. Odpovedajúce záväzky z nájmu po odpočítaní nákladov zahŕňajú do položky *Ostatné dlhodobé záväzky*. Úrokový prvok finančných nákladov účtujú vždy k ťarche výkazu ziskov a strát po celé obdobie leasingu. Zariadenie, ktoré bolo obstarané v rámci finančného leasingu je odpisované po dobu životnosti tohto zariadenia. Leasing, u ktorého významnú časť rizík a výhod, ktoré vyplývajú z vlastníctva nesie prenajímateľ, klasifikuje táto skupina ako operatívny leasing. Platby prevedené v rámci operatívneho leasingu účtujú do výkazu ziskov a strát rovnomerne po celú dobu operatívneho leasingu. K 31. 12. 2012 zahŕňal zostatok pozemkov, budov a zariadení najatých na základe finančného leasingu v zostatkovej hodnote 97 792 tis. Kč (k 31. 12. 2011 vo výške 16 867 tis. Kč) a tento zostatok predstavuje stroje a dopravné

prostriedky. Táto skupina však využíva aj dopravné prostriedky, ktoré má najaté na základe operatívneho leasingu. V roku 2012 boli súvisiace náklady vo výške 123 419 tis. Kč (v roku 2011 vo výške 154 430 tis. Kč). Skupina Metrostav používa efektívnu úrokovú mieru. Efektívna úroková sadzba v roku 2012 skupiny Metrostav u leasingových zmlúv činila 10,4 % (v roku 2011: 6,21 %).

Skupina Continental používa podobné, ak nie rovnaké podmienky na klasifikáciu leasingu ako skupina Metrostav. Skupina Continental si prenajíma pozemky, zariadenia a hlavne budovy. Ostatné zmluvy, predovšetkým servisné zmluvy považujú taktiež za leasing, pokiaľ plnenie zmluvy vyžaduje použitie konkrétneho aktíva a je udelené zmluvné právo kontrolovať využitie tohto práva. Závazky z finančného leasingu vykazujú v súčasnej hodnote zostávajúcich splátok leasingu na základe implicitnej úrokovej miery. Reálna hodnota týchto záväzkov z finančného leasingu je 70,5 mil. EUR. Implicitná úroková sadzba je vo výške 5,5 až 8,3 % (v minulom období: 5,5 – 8,8 %). Na nasledujúcom obrázku (obrázok číslo 10) sú znázornené platobné záväzky plynúce z finančného leasingu.

Stav k 31. 12. 2012 v miliónoch EUR	2013	2014	2015	2016	2017	od 2018	Celkem
Minimální leasingové platby	10,6	9,8	9,5	9,1	18,9	24,7	82,6
Úroková složka	3,6	3,1	2,6	2,2	3,6	3,1	18,2
Závazky z finančních leasingů	7,0	6,7	6,9	6,9	15,3	21,6	64,4
Stav k 31. 12. 2011 v miliónoch EUR	2012	2013	2014	2015	2016	od 2017	Celkem
Minimální leasingové platby	23,0	53,4	9,9	9,7	9,5	50,0	155,5
Úroková složka	7,3	5,5	3,5	3,0	2,5	10,8	32,6
Závazky z finančních leasingů	15,7	47,9	6,4	6,7	7,0	39,2	122,9

Obrázok 10: Prehľad platobných záväzkov finančného leasingu podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 227)

V roku 2012 skupina Continental vykazuje výdaje na operatívny leasing 143,2 mil. EUR (v minulom období 145,6 mil. EUR). Budúce záväzky, ktoré sa týkajú operatívneho leasingu s pôvodným alebo zostávajúcim termínom platnosti po 31. 12. 2012 viac ako jeden rok a u ktorých nie je skupina Continental oprávneným príjemcom a teda ich súvisiace aktíva preto nemôžu byť zachytené ako dlhodobý hmotný majetok, sú znázornené na nasledujúcom obrázku (obrázok číslo 11).

31. 12. 2012/v milionech EUR	2013	2014-2017	po 2018
Operativní leasing a nájemní smlouvy	171,5	337,4	128,9
31. 12. 2011/v milionech EUR	2012	2013-2016	po 2017
Operativní leasing a nájemní smlouvy	143,2	277,9	92,2

Obrázok 11: Prehľad budúcich záväzkov operatívneho leasingu podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 245)

Skupina ČEPS tak ako samostatná akciová spoločnosť ČEPS nevykazuje ani finančný ani operatívny leasing.

4.4 Závazky

4.4.1 Rezervy

Základným rozdielom medzi vymedzením rezerv podľa českej účtovnej legislatívy a IFRS je, že aby podľa IFRS mohli byť rezervy uznané a vykázané, musí sa jednať o súčasný záväzok, ktorý je dôsledkom minulej udalosti a k jeho vysporiadaniu bude v budúcnosti potrebný odtok ekonomických zdrojov, zatiaľ čo česká účtovná legislatíva nepredpisuje žiadne špecifické kritéria pre rozoznanie rezerv. Ďalším významným rozdielom je rezerva na likvidáciu aktív, ktorá je podľa IFRS zahrnutá do obstarávacej ceny daného aktíva. Podľa českej účtovnej legislatívy neexistuje žiadna definícia zaúčtovania rezerv na likvidáciu a sú účtované rovnako ako ostatné rezervy. Podľa IFRS je možné tvoriť rezervy na nevýhodné zmluvy, čo sa týka českej účtovnej legislatívy tak takéto rezervy nie je možné tvoriť. V IFRS nie je možné tvoriť rezervy na budúce straty, podľa českej účtovnej legislatívy rezervy na budúce straty je možné tvoriť, aj keď tieto rezervy viac menej odpovedajú definícii podmienenému záväzku podľa IFRS.

4.4.1.1 Česká účtovná legislatíva

Akciová spoločnosť ČEPS má v súvahe uvedené, že vytvára „ostatné rezervy“ a v prílohe je uvedené, že tieto rezervy vytvárala v roku 2011 na odmeny managementu spoločnosti na základe splnení hospodárenia spoločnosti v roku 2011. V roku 2012 boli tieto odmeny vyplatené a táto spoločnosť vytvára už iba rezervy na nevyčerpanú dovolenku a na prípadné škody z prebiehajúcich súdneho sporu.

Akciová spoločnosť Metrostav v súvahe (obrázok 12) vykazuje „rezervy podľa zvláštnych právnych predpisov“ a „ostatné rezervy“. Podľa prílohy položka „rezervy podľa zvláštnych

právných predpisov“ obsahuje najmä rezervy slúžiace ako krytie svojich záväzkov alebo výdajov, u ktorých je pravdepodobné, že nastanú, je známy ich účel, ale však nie je presne známa ich výška, alebo časový rozvrh úhrady. Tieto rezervy však nie sú tvorené na bežné prevádzkové výdaje alebo na výdaje priamo súvisiace s budúcimi príjmami. Táto spoločnosť ďalej vytvára daňové rezervy na významné budúce opravy dlhodobého majetku a rezervy na budúce záväzky z dane z príjmov, ktoré sú znížené o uhradené zálohy na daň z príjmov. Pokiaľ však tieto zálohy na daň z príjmov prevyšujú predpokladanú daň, vykáže táto spoločnosť tento rozdiel ako krátkodobú pohľadávku. Položka „ostatné rezervy“ zahŕňa najmä rezervy na dokončenie projektov a rezervy na záručné opravy.

B.	Cizí zdroje	12 130 814	12 287 568
B. I.	Rezervy	1 932 827	2 162 101
B. I.	1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	350 897	242 900
	2. Ostatní rezervy	1 581 930	1 919 201

Obrázok 12: Rezervy podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 46)

Spoločnosť s ručením obmedzeným Continental Barum v súvahe vykazuje položky „rezervy na daň z príjmov“ a „ostatné rezervy“. Táto spoločnosť vytvára mnoho rezerv, medzi najvýznamnejšie patria však rezervy na pochybné pohľadávky, reklamácie, likvidáciu pneumatík, riziká, manažérsky program (odmeny vrcholového managementu), pracovné a životné výročia zamestnancov a rezervy na daň z príjmov. Prehľad týchto rezerv a ich výška je znázornená v prílohe.

4.4.1.2 Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Skupina ČEPS má v prílohe uvedené že tvorí rezervy iba na nevyčerpané dovolenky.

Skupina Metrostav vykazuje v konsolidovanej súvahe iba položku „rezervy“, ktorej obsah je popísaný v prílohe. Skupina Metrostav vytvára napríklad rezervy na záruky, teda záväzky z titulu záručných opráv a pri tvorbe tejto rezervy skupina vychádza z fixného koeficientu budúcich očakávaných nákladov k celkovým očakávaným tržbám projektu (pri určovaní výšky tohto koeficientu zohľadňuje táto skupina svoje historické údaje o výške nákladov na záručné opravy a tiež vývoj stavebného trhu v oblasti poskytovaných záruk). Ďalej táto skupina vytvára rezervy na nárok zamestnancov na dovolenku a na rezervy na likvidáciu zariadenia staveniska (pri realizácii stavebných zákaziek sú budované ako dočasné stavby zariadenia staveniska a s ukončením týchto stavebných zákaziek sú dočasné

stavby likvidované a práve na tieto očakávané náklady na ich likvidáciu táto skupina vytvára rezervy). Ostatné rezervy zahŕňajú najmä rezervy na právne spory.

Skupina Continental v konsolidovanej súvahe vykazuje položky „rezervy na penzijné záväzky a iné pôžitky po skončení pracovného pomeru“, dlhodobé rezervy na iné riziká a záväzky“, „krátkodobé rezervy na iné riziká a záväzky“. Rezervy na penzijné záväzky a iné pôžitky po skončení pracovného pomeru v sebe zahŕňajú najmä napríklad rezervy na budúce záväzky na úhradu zdravotníckych nákladov pre zamestnancov v dôchodku v USA a v Kanade. Rezervy na potencionálne záručné opravy (reklamácie) predaných výrobkov na základe predchádzajúcich skúseností a na základe právnej a zmluvnej podmienky patria do položiek krátkodobých alebo dlhodobých rezerv na iné riziká a záväzky. Ako ostatné rezervy tejto skupiny sú v prílohe vymedzené nerealizované zisky a straty a sú znížené o dane až do dňa odúčtovania. Ďalej medzi rezervy na iné riziká a záväzky patria napríklad rezervy na reštrukturalizáciu, súdne spory, rezervy na ostatné riziká a podobne. Detailnejší prehľad je znázornený na nasledujúcom obrázku (obrázok 13).

v milíonech EUR	31. 12. 2012		31. 12. 2011	
	krátkodobé	dlhodobé	v mil. EUR	krátkodobé
Rezervy na reštrukturalizaci	48,8	41,3	117,8	47,8
Soudní spory a environmentální rizika	81,8	94,0	77,2	110,2
Flexibilní smlouvy o předčasném odchodu do důchodu	—	55,9	—	61,2
Výročí a jiné požitky související s počtem odpracovaných let u společnosti	—	76,0	—	56,6
Záruční opravy	348,0	9,1	557,8	9,9
Ostatní rezervy	118,4	32,2	152,3	36,1
Rezervy na ostatní rizika	597,0	308,5	905,1	321,8

Obrázok 13: Rezervy na iné riziká a záväzky podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 221)

4.4.2 Odložená daň

Podľa českej účtovnej legislatívy sa odložená daňová pohľadávka vykazuje v dlhodobých pohľadávkach, ale však v IFRS z uvedených skupín napríklad skupina ČEPS vykazuje túto odloženú daňovú pohľadávku v dlhodobých aktívach. IFRS omnoho detailnejšie popisujú jednotlivé riešenia oproti českej účtovnej legislatíve. Na rozdiel od českej účtovnej legislatívy uvedené skupiny podľa IFRS v konsolidovanej súvahe tak ako odloženú daňovú pohľadávku tak aj odložený daňový záväzok a v prílohe sa navzájom kompenzujú, čo podľa českej účtovnej legislatívy nie je možné. Ďalším rozdielom IFRS od českej účtovnej legislatívy môže byť to, že podľa IFRS sa oceňuje odložený daňový záväzok, respektíve pohľa-

dávka sadzbou dane, ktorá sa očakáva v dobe, kedy bude záväzok uhradený, respektíve pohľadávka realizovaná.

4.4.2.1 Česká účtovná legislatíva

Spoločnosť s ručením obmedzeným Continental Barum a akciová spoločnosť ČEPS vykazuje odložený daňový záväzok a tento odložený daňový záväzok je v súvahe začlenený do dlhodobých záväzkov.

Akciová spoločnosť Metrostav ako jediná z týchto troch spoločností vykazuje odloženú daňovú pohľadávku a táto pohľadávka je začlenená v súvahe medzi dlhodobé pohľadávky.

V prílohe majú ďalej všetky spoločnosti vymedzené, z čoho odložený daňový záväzok, respektíve odložená daňová pohľadávka vznikla (obrázok 14). Napríklad u akciovej spoločnosti ČEPS je evidentne vidieť, že najvýznamnejšiu časť odloženého daňového záväzku tvorí rozdiel medzi účtovnou a daňovou zostatkovou cenou dlhodobého majetku.

Položky odložené daně	2012		2011	
	Odložená daňová pohľadávka	Odložený daňový záväzok	Odložená daňová pohľadávka	Odložený daňový záväzok
Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku	-	-1 399 360	-	-1 398 746
Ostatní přechodné rozdíly:				
Dohadná položka/rezerva na bonusy	6 689	-	7 969	-
Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku	1 043	-	-	-
Rezervy	3 039	-	2 978	-
Ostatní	-	-	-	-65
Celkem	10 771	-1 399 360	10 947	-1 398 811
Netto		-1 388 589		-1 387 864

Obrázok 14: Členenie odloženej dane v prílohe podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 94)

V roku 2012 sa odložená daň počítala daňovou sadzbou vo výške 19%. Pri zmene sadzby dane z príjmov je zostatok odloženej dane prepočítaný a rozdiel zaúčtovaný do výkazu ziskov a strát.

4.4.2.2 Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Skupina Continental a skupina ČEPS vykazujú v konsolidovanej súvahe tak ako odložený daňový záväzok, tak aj odloženú daňovú pohľadávku, aj keď v skupine ČEPS je odložená daňová pohľadávka iba v roku 2011 a jej výška je zanedbateľná. Skupina Metrostav vykazuje v konsolidovanej súvahe iba odloženú daňovú pohľadávku a vykazuje ju v dlhodobých aktívach. Na rozdiel od českej účtovnej legislatívy skupina ČEPS vykazuje

v konsolidovanej súvahe (výkaz o finančnej pozícii) odloženú daňovú pohľadávku dlhodobým aktívach, respektíve v ostatných stálych aktívach a odložený daňový záväzok rovnako ako podľa IFRS v dlhodobých záväzkoch (obrázok 15 a 16).

Ostatní stálá aktiva:			
Dlouhodobý finanční majetek	4	1 501 626	2 359
Dlouhodobé pohledávky		12 682	32 233
Dlouhodobý nehmotný majetek, netto	5	467 842	295 399
Odložená daňová pohledávka	20	-	2 793
Ostatní stálá aktiva celkem		1 982 150	332 784

Obrázok 15: Odložená daňová pohľadávka podľa IFRS skupiny ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 102)

Dlouhodobé závazky:			
Úvěry bez části splatné během jednoho roku	10	947 700	1 453 650
Odložený daňový závazek	20	1 867 086	1 795 282
Ostatní dlouhodobé závazky	11	483 000	627 845
Dlouhodobé závazky celkem		3 297 786	3 876 777

Obrázok 16: Odložený daňový záväzok podľa IFRS skupiny ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 102)

Táto odložená daňová pohľadávka a odložený daňový záväzok sa v prílohe navzájom kompenzujú. Rozdielom medzi odloženou daňovou pohľadávkou a odloženým daňovým záväzkom je „čistá odložená daň“ (obrázok 17).

v mil. EUR	31. 12. 2012	31. 12. 2011
Nehmotná aktiva	-109,7	-74,0
Dlouhodobý hmotný majetek	-23,0	-52,2
Zásoby	141,7	76,3
Ostatní majetek	-139,5	-54,6
Penzijní závazky ponížené o odložené penzijní závazky	32,7	40,5
Ostatní rezervy	86,0	86,6
Dluhy	164,9	80,9
Ostatní rozdíly	63,7	60,0
Slevy na dani	13,1	12,6
Převedené daňové ztráty a limity pro odečet úroků	134,7	120,4
Čistá odložená daň	364,6	296,5
Odložená daňová pohledávka	639,1	565,8
Odložený daňový závazek	274,5	269,3

Obrázok 17: Kompenzácia odloženej daňovej pohľadávkou a odloženého daňového záväzku podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 199)

5 ANALÝZA POLOŽIEK VÝKAZU ZISKOV A STRÁT

Základným rozdielom medzi vymedzením výkazu ziskov a strát podľa českej účtovnej legislatívy a IFRS je, že IFRS nepredpisuje záväzný formát výkazu ziskov a strát, stanovuje iba minimálny obsah tejto účtovnej závierky. Česká účtovná legislatíva predpisuje záväzné usporiadanie nekonsolidovaného výkazu ziskov a strát, ktoré je uvedené vo Vyhláške č. 500/2002 Sb. Tak ako česká účtovná legislatíva, tak aj IFRS vymedzuje, že náklady musia byť členené buď na účelové alebo druhové členenie.

Podľa IFRS je možné pripraviť buď jeden výkaz alebo dva výkazy. Jeden výkaz obsahuje výkaz ziskov a strát a informácie o ostatnom úplnom výsledku. Dva výkazy obsahujú samostatný výkaz ziskov a strát a samostatnú skrátenú verziu výkazu o úplnom výsledku. Táto skrátená verzia obsahuje iba celkový výsledok hospodárenia bez jeho jednotlivých zložiek a položky ostatného úplného výsledku. Česká účtovná legislatíva nepozná výkaz úplného výsledku a položky ostatného úplného výsledku sú vykázané v prehľade o zmenách vlastného kapitálu.

U vybraných spoločností a skupín

Čo sa týka individuálneho výkazu ziskov a strát, tak všetky tri spoločnosti používajú druhové členenie výkazu ziskov a strát.

Taktiež všetky tri uvedené skupiny, ktoré vykazujú podľa IFRS zostavujú dva výkazy a to výkaz ziskov a strát a výkaz o úplnom výsledku.

Skupina Continental používa členenie nákladov v účelovom členení. Skupina Metrostav a skupina ČEPS naopak používajú druhové členenie nákladov.

5.1 Výnosy

Medzi vymedzením výnosov podľa českej účtovnej legislatívy a IFRS existuje niekoľko diferencií. Prvý rozdiel nastáva už v samotnej definícii výnosov, zatiaľ čo štandard *IAS 18 – Výnosy* obsahuje vymedzenie definície výnosov, tak česká účtovná legislatíva toto vymedzenie danej definície neuvádza.

Ďalším rozdielom medzi danými účtovnými predpismi je hľadisko uznania výnosov. IFRS vymedzuje jednotlivé kritéria pre uznanie výnosov z predaja výrobkov, tovarov a služieb. Česká účtovná legislatíva tieto kritéria nevymedzuje, v prípade predaja výrobkov a služieb je prístup uznania výnosov založený na prechode právneho titulu, nie však na prechode

rizik a odmien ako to je u IFRS. Čo sa týka uznania výnosov z predaja služieb podľa českej účtovnej legislatívy, nepoužíva sa metóda stupňa dokončenia transakcie tak ako u IFRS.

Výnosy podľa IFRS je možné oceňovať v reálnej hodnote, či v nárokovanej protihodnote. Česká účtovná legislatíva sa oceňovaním výnosov detailne nezaobrá.

5.1.1 Česká účtovná legislatíva

Akciová spoločnosť Metrostav a akciová spoločnosť ČEPS vykazujú v individuálnom výkaze ziskov a strát podľa českej účtovnej legislatívy takmer nulové čiastky tržieb za predaný tovar, najvyššiu čiastku výnosov predstavujú tržby za predaj vlastných výrobkov a služieb. Spoločnosť s ručením obmedzeným Continental Barum na rozdiel od predošlých dvoch spoločností vo vysokej čiastke aj tržby za predaný tovar.

Všetky tri uvedené spoločnosti majú v prílohe podľa českej účtovnej legislatívy uvedené podrobnejšie členenie daných výnosov. Najlepší, respektíve najprehľadnejší prehľad má podľa môjho názoru akciová spoločnosť Metrostav (obrázok 18).

(tis. Kč)	2012	2011
Stavební výroba		
občanské stavby	5 575 226	5 250 420
bytová výstavba	858 341	1 392 310
průmyslová výstavba	3 644 571	3 394 452
dopravní stavby včetně metra	4 774 339	4 805 447
podzemní stavby	3 991 576	5 000 804
ostatní stavby	1 209 375	1 098 873
Stavební výroba celkem	20 053 428	20 942 306
Ostatní výroba	772 647	732 582
Výkony celkem	20 826 075	21 674 888

Obrázok 18: Členenie výnosov v prílohe podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 68)

5.1.2 Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Všetky tri skupiny majú v konsolidovanom výkaze ziskov a strát podľa IFRS veľmi stručne členenie výnosov, zato však v prílohe ku konsolidovanom výkaze ziskov a strát majú omnoho rozsiahlejšie a detailnejšie rozčlenené jednotlivé položky výnosov v danom výkaze ako v prílohách podľa českej účtovnej legislatívy.

V tomto prípade má najdetailnejšie spracovanie prílohy ku konsolidovanom výkaze ziskov a strát skupina Continental, kde nie je uvedené len čisté členenie napríklad položky ostat-

ných výnosov (obrázok 19), ale aj podrobnejšie komentáre typu napríklad čím bol spôsobený rast ostatných prevádzkových výnosov a podobne. Skupina Metrostav a skupina ČEPS uvádza v danej prílohe iba čisté členenie jednotlivých položiek, bez žiadnych komentárov.

v milionech EUR	2012	2011
Výnosy ze zrušení rezerv	218,8	39,9
Zrušení ztrát vlivem impairment u dlouhodobého hmotného majetku	28,3	5,0
Opravné položky k syndikovaným úvěrům	13,3	29,1
Výnosy z náhrad „customer tooling expenses“	11,6	23,8
Záporné rozdíly z koupě společností a obchodních činností	11,5	0,6
Výnosy z prodeje hmotného investičního majetku	10,9	15,2
Výnosy z prodeje společností a obchodních činností	1,6	6,5
Výnosy ze zrušení závazků v souvislosti s požitky po skončení pracovního poměru	—	14,5
Ostatní	100,2	84,4
Ostatní výnosy	396,2	219,0

Obrázok 19: Členenie ostatných výnosov v prílohe ku konsolidovanom výkaze ziskov a strát podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 187)

5.2 Náklady

5.2.1 Nákladové úroky

Tak ako podľa českej účtovnej legislatívy tak aj podľa IFRS sú nákladové úroky vykazované na akruálnej báze, akurát, že česká účtovná legislatíva predpisuje vykazovanie na akruálnej báze s ohľadom na zmluvnú úrokovú sadzbu.

Pokiaľ by nákladové úroky vymedzené podľa IFRS obsahovali zľavu alebo prémii, ktorá by vznikla v súvislosti s vydaním dlhového nástroja, je táto zľava alebo prémia amortizovaná prostredníctvom efektívnej úrokovej sadzby. Podľa českej účtovnej legislatívy sú finančné inštitúcie povinné používať efektívnu úrokovú sadzbu v prípadoch stanovených vyhláškou. Ostatné účtovné jednotky efektívnu úrokovú sadzbu nepoužívajú.

5.2.1.1 Česká účtovná legislatíva

Všetky uvedené spoločnosti v individuálnom výkaze ziskov a strát podľa českej účtovnej legislatívy vykazujú nejakú výšku čiastky nákladových úrokov. V prílohe však nemajú uvedené žiadne podrobnejšie členenie alebo informácie k týmto nákladovým úrokom.

5.2.1.2 Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Skupina Continental a skupina ČEPS majú nákladové úroky vykázané v konsolidovanom výkaze ziskov a strát podľa IFRS a skupina Continental má v tomto výkaze vykázanú aj položku „Čisté nákladové úroky“. Podrobnejšie informácie v prílohe podľa IFRS má však iba skupina Continental a skupina ČEPS tieto informácie nezverejňuje. Skupina Metrostav na rozdiel od predchádzajúcich dvoch skupín nemá v konsolidovanom výkaze ziskov a strát uvedenú položku „Nákladové úroky“, výšku nákladových úrokov má zverejnenú iba v prílohe podľa IFRS (obrázok 20), ale bez detailnejšieho komentára.

	2012	2011
Výnosové úroky	52 840	44 168
Rozpouštění diskontu dlouhodobých pohledávek	77 185	272 107
Celkem výnosy	130 025	316 275
Nákladové úroky	12 121	15 004
Rozpouštění diskontu dlouhodobých závazků a rezerv	149 601	81 878
Celkem náklady	161 722	96 882

Obrázok 20: Nákladové úroky v prílohe podľa IFRS skupiny Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 99)

5.2.2 Pôžičkové náklady

Štandard IAS 23 – *Pôžičkové náklady* vyžadujú, aby boli aktivované pôžičkové náklady, ktoré súvisia s obstaraním spôsobilých aktív. Česká účtovná legislatíva však umožňuje účtovanie pôžičkových nákladov do nákladov, ale aj ich aktiváciu.

Podľa českej účtovnej legislatívy je možné aktivovať iba pôžičkové náklady, ktoré sa priamo vzťahujú k dlhodobému hmotnému alebo nehmotnému majetku. Podľa IFRS je to o niečo komplikovanejšie a to, že aktivovať je možné tie pôžičkové náklady, ktoré sa dá priamo účelovo priradiť k akvizícii, výstavbe alebo výrobe spôsobilého aktíva, a ktoré sú definované ako náklady, ktoré by nevznikli, pokiaľ by výdaje na spôsobilé aktívum neboli vynaložené.

Na rozdiel od českej účtovnej legislatívy štandard IAS 23 – *Pôžičkové náklady* umožňujú aktivovať aj úroky zo všeobecného/prevádzkového financovania, ktoré je použité na získanie spôsobilého aktíva.

5.2.2.1 Česká účtovná legislatíva

Spoločnosť s ručením obmedzeným Continental Barum a akciová spoločnosť ČEPS nezverejňuje vo svojich prílohách podľa českej účtovnej legislatívy žiadne informácie ohľadom pôžičkových nákladov. Akciová spoločnosť Metrostav vo svojej prílohe podľa českej účtovnej legislatívy uvádza, že všetky úrokové náklady sú účtované do nákladov a dlhodobé záväzky nie sú diskontované.

5.2.2.2 Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Všetky tri uvedené skupiny majú v prílohách uvedenú výšku kapitalizačných úrokových sadzieb a výšku čiastky, ktorá bola v jednotlivých obdobiach aktivovaná.

Skupina Metrostav uvádza v prílohe podľa IFRS kapitalizačnú úrokovú sadzbu 1,17 % až 8,55 %. Hodnota aktivovaných pôžičkových nákladov tejto skupiny bola vo výške 1 231 tis. Kč v roku 2011 a 1 244 tis. Kč za rok 2012 (Metrostav, a. s., 2012, s. 106). Skupina Continental má uvedenú v prílohe podľa IFRS kapitalizačnú úrokovú sadzbu 2,2 % v roku 2011 a 2,1 % za rok 2012. Hodnota aktivovaných pôžičkových nákladov skupiny Continental tvorila v roku 2011 približne 0,3 mil. EUR a v roku 2012 približne 0,5 mil. EUR (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 196). Skupina ČEPS v prílohe podľa IFRS uvádza kapitalizačnú úrokovú sadzbu tak ako v roku 2011, tak aj v roku 2012 na úrovni 1,4 %. Hodnota aktivovaných pôžičkových nákladov skupiny ČEPS bola vo výške 32 871 tis. Kč v roku 2011 a v roku 2012 vo výške 21 739 tis. Kč (ČEPS, a. s., 2012, s. 110).

5.2.3 Zamestnanecké pôžitky

Zatiaľ čo štandard IAS 19 – *Zamestnanecké pôžitky* definuje 4 kategórie zamestnaneckých pôžitkov (viď. teoretická časť – IAS 19), tak česká účtovná legislatíva vôbec nerieši klasifikáciu zamestnaneckých pôžitkov.

IFRS poskytuje špecifickejšiu úpravu napríklad krátkodobých pôžitkov, plány definovaných pôžitkov a ich výšky vykázané v súvahe, ostatných dlhodobých pôžitkov a podobne. Česká účtovná legislatíva túto špecifickú úpravu vôbec nerieši.

V českej republike účtovné jednotky penzijné pôžitky vo väčšine prípadov zamestnancom po odchode do dôchodku nevyplácajú. Podľa IFRS je to ale úplne inak. Spoločnosti musia v každom roku určiť výšku tvorby rezervy, respektíve záväzku z plánov definovaných pôžitkov na základe poistno-matematických výpočtov.

5.2.3.1 Česká účtovná legislatíva

Všetky uvedené spoločnosti majú v individuálnej súvahe podľa českej účtovnej legislatívy uvedené v pasívach v položke „záväzky k zamestnancom“ momentálny, neuhradený záväzok voči zamestnancom. Taktiež všetky spomínané spoločnosti majú v individuálnom výkaze ziskov a strát uvedené vynaložené náklady na mzdy zamestnancov za dané účtovné obdobie.

Najvýznamnejšie a najdetailnejšie informácie sú uvedené v prílohe podľa českej účtovnej legislatívy jednotlivých spoločností. Najprehľadnejšie a najdetailnejšie spracovanie informácií o týchto nákladoch má akciová spoločnosť Metrostav, kde má k prehľadným tabuľkám (obrázok 21 a 22) aj podrobný komentár, v ktorom sú popísané jednotlivé odmeny pre členov predstavenstva, dozornej rady a podobne.

	2012	2011
Průměrný přepočtený počet ostatních členů vedení	17	17
Průměrný přepočtený počet ostatních zaměstnanců	3 130	3 089
Počet zaměstnanců celkem	3 147	3 106

Obrázok 21: Počet zamestnancov v prílohe podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 69)

(tř. Kč)	Vedení	Ostatní	Celkem
2012			
Mzdové náklady a odměny	148 943	1 555 033	1 703 976
Náklady na sociální zabezpečení	10 333	503 177	513 510
Ostatní sociální náklady	0	83 691	83 691
Osobní náklady celkem	159 276	2 141 901	2 301 177
2011			
Mzdové náklady a odměny	113 796	1 540 532	1 654 328
Náklady na sociální zabezpečení	10 296	511 309	521 605
Ostatní sociální náklady	0	86 744	86 744
Osobní náklady celkem	124 092	2 138 585	2 262 677

Obrázok 22: Členenie osobných nákladov v prílohe podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 69)

5.2.3.2 Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Skupina Metrostav a skupina ČEPS majú v konsolidovanom výkaze ziskov a strát podľa IFRS vyčlenenú položku „Osobné náklady“ a v prílohe majú potom uvedený počet zamestnancov a členenie týchto osobných nákladov. Skupina Metrostav ani skupina ČEPS neposkytuje svojim zamestnancom pôžitky pri a po skončení pracovného pomeru. Skupina

Metrostav však odvádza za svojich zamestnancov platby do štátneho penzijného plánu podľa zákonom stanovených sadzieb a pravidiel výpočtu odvodov a taktiež prispieva na penzijné pripoistenie svojich zamestnancov. Skupina Continental nemá na rozdiel od predošlých dvoch skupín presne vyčlenenú položku na osobné náklady v konsolidovanom výkaze ziskov a strát podľa IFRS, ale má výšku osobných nákladov uvedenú iba v prílohe (obrázok 23).

v miliónoch EUR	2012	2011
Mzdy	5.534,6	5.165,2
Odvody na sociální pojištění	1.103,5	964,8
Náklady na penze a požitky po skončení pracovního poměru	267,5	224,3
Osobní náklady	6.905,6	6.354,3

Obrázok 23: Osobné náklady v prílohe podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 188)

V prílohe má ďalej táto skupina uvedenú štruktúru zamestnancov podľa segmentov. Príloha tejto skupiny obsahuje taktiež informácie o tom, že vytvára rezervy na penzijné záväzky a iné pôžitky po skončení pracovného pomeru zamestnancov. V prílohe je uvedená tabuľka (obrázok 24) s týmito rezervami a podrobné komentáre k nej.

v miliónoch EUR	31. 12. 2012	31. 12. 2011
Rezervy na penzijní závazky (nekryté obligace a čisté závazky z obligací a souvisejících fondů)	1.288,7	1.239,9
Rezervy na jiné požitky po skončení pracovního poměru	160,4	165,7
Rezervy na obdobné závazky	28,1	26,6
Penzijní závazky	1.477,2	1.432,2
Odložené penzijní závazky (rozdíl mezi penzijními závazky a souvisejícími prostředky)	101,1	102,9

Obrázok 24: Rezervy na penzijné záväzky a iné pôžitky po skončení pracovného pomeru skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 211)

6 ANALÝZA OSTATNÝCH VÝKAZOV ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

6.1 Výkaz peňažných tokov

Tak ako česká účtovná legislatíva tak aj IFRS umožňuje použitie priamej a nepriamej metódy na zostavenie výkazu peňažných tokov. Výkaz peňažných tokov podľa IFRS uvádza peňažné toky v členení na prevádzkovú, investičnú a finančnú činnosť. Česká účtovná legislatíva povoľuje toto členenie iba pri použití nepriamej metódy zostavovania tohto výkazu.

Podľa českej účtovnej legislatívy vykazovanie výkazu o peňažných tokoch nie je na rozdiel od IFRS povinné.

6.1.1 Česká účtovná legislatíva

Všetky tri spoločnosti použili pre zostavenie individuálneho výkazu peňažných tokov podľa českej účtovnej legislatívy nepriamou metódou. Akciová spoločnosť má v prílohe uvedené podrobnejšie členenie peňazí a peňažných ekvivalentov, ktoré sú uvedené vo výkaze peňažných tokov.

6.1.2 Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Tak ako uvedené spoločnosti vykazujúce podľa českej účtovnej legislatívy, tak aj všetky tri skupiny používajú pre zostavenie konsolidovaného výkazu peňažných tokov podľa IFRS nepriamu metódu. Taktiež majú tieto skupiny v prílohe vymedzené informácie o peniazoch a peňažných ekvivalentoch z výkazu peňažných tokov.

Přehled peněžních prostředků a ekvivalentů k 31. 12. 2012 a 2011 (v tis. Kč):		
	2012	2011
Termínované vklady denominované v Kč	600 000	500 000
Depozitní směňky denominované v Kč	552 246	-
Korporátní směňky v Kč	499 695	1 094 986
Běžné účty u bank	115 050	74 061
Depozitní směňky denominované v EUR	18 649	30 442
Peníze v hotovosti a ceniny	1 061	1 692
Ostatní dluhové cenné papíry denominované v Kč	-	997 074
Termínované vklady denominované v EUR	-	28 599
Celkem	1 786 701	2 726 854

Obrázok 25: Členenie peňazí a peňažných ekvivalentov v prílohe podľa IFRS skupiny ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 132)

6.2 Výkaz zmien vlastného kapitálu

Výkaz zmien vlastného kapitálu podľa IFRS sa líši od výkazu zmien vlastného kapitálu podľa českej účtovnej legislatívy v tom, že tento výkaz podľa IFRS uvádza pre každú kategóriu vlastného kapitálu zmeny, ktoré vyplývajú z hospodárskeho výsledku, ostatného úplného výsledku a z transakcií s vlastníkami.

Tento výkaz podľa IFRS obsahuje na rozdiel od výkazu podľa českej účtovnej legislatívy informácie o celkovom úplnom výsledku, samostatne zobrazujúce čiastky, ktoré pripadajú vlastníkom materskej spoločnosti a nekontrolným podielom.

Výkaz zmien vlastného kapitálu je pre účtovné jednotky vykazujúce podľa IFRS povinný. Pre účtovné jednotky, ktoré vykazujú podľa českej účtovnej legislatívy nie je tento výkaz povinný s výnimkou pre vybrané účtovné jednotky (finančné inštitúcie).

6.2.1 Česká účtovná legislatíva

Spoločnosť s ručením obmedzeným Continental Barum a akciová spoločnosť ČEPS majú prehľad zmien vlastného kapitálu uvedený ako súčasť prílohy.

	Zůstatek k 31. 12. 2010	Zvýšení	Snížení	Zůstatek k 31. 12. 2011	Zvýšení	Snížení	Zůstatek k 31. 12. 2012
Počet akcií (ks)	178 557 333	-	-	178 557 333	-	-	178 557 333
Základní kapitál	10 534 883	-	-	10 534 883	-	-	10 534 883
Zákonný rezervní fond	723 117	85 085	-	808 202	121 666	-	929 868
Sociální fondy	10 043	7 800	-13 951	3 892	25 000	-14 335	14 557
Připojovací fond	770 334	-	-600 334	170 000	-	-170 000	-
Fond rozvoje soustavy	-	1 035 909	-	1 035 909	1 617 785	-	2 653 694
Nerozdělený zisk minulých let	2 073 078	1 163 241	-	3 236 319	818 877	-	4 055 196

Obrázok 26: Prehľad zmien vlastného kapitálu v prílohe podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 90)

Výkaz zmien vlastného kapitálu podľa českej účtovnej legislatívy vykazuje iba akciová spoločnosť Metrostav.

(tis. Kč)	Pozn. přílohy	Základní kapitál	Zákonný rezervní fond	Ostatní kapitálové fondy	Oceňovací rozdíly z přecenění	Nerozdělený zisk	Celkem
Zůstatek k 1. lednu 2011		790 667	159 481	0	128 578	4 561 469	5 640 195
Oceňovací rozdíly z přecenění na reálnou hodnotu							
- finanční deriváty vč. odl. daně	12	0	0	0	-1 976	0	-1 976
- podíly v ovládaných a řízených osobách, v osobách pod podstatným vlivem	5	0	0	0	37 853	0	37 853
Vyplacené dividendy a tantiémy		0	0	0	0	-183 993	-183 993
Ostatní pohyby – promíčené dividendy		0	0	0	0	5 911	5 911
Výsledek hospodaření za účetní období		0	0	0	0	704 454	704 454
Zůstatek k 31. prosinci 2011		790 667	159 481	0	164 455	5 087 841	6 202 444
Oceňovací rozdíly z přecenění na reálnou hodnotu							
- finanční deriváty vč. odl. daně	12	0	0	0	2 961	0	2 961
- podíly v ovládaných a řízených osobách, v osobách pod podstatným vlivem	5	0	0	0	-29 642	0	-29 642
Vyplacené dividendy a tantiémy		0	0	0	0	-183 996	-183 996
Umělecká díla		0	0	250	0	0	250
Ostatní pohyby – promíčené dividendy		0	0	0	0	1 473	1 473
Výsledek hospodaření za účetní období		0	0	0	0	288 578	288 578
Zůstatek k 31. prosinci 2012		790 667	159 481	250	137 774	5 193 896	6 282 068

Obrázok 27: Výkaz zmien vlastného kapitálu podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 48)

Z uvedeného je značne vidieť, že čo sa týka rozsahu a štruktúry je prehľad zmien vlastného kapitálu ako samostatný výkaz podstatne odlišný ako prehľad zmien vlastného kapitálu, ktorý je uvedený ako súčasť prílohy.

6.2.2 Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Každá z uvedených skupín na základe štandardu *IAS 1 – Zostavovanie a zverejňovanie účtovnej závierky* povinne vykazuje výkaz zmien vlastného kapitálu. Najpodrobnejší výkaz (prehľad) zmien vlastného kapitálu poskytuje skupina Continental (obrázok 28) a spoločne so skupinou Metrostav vo výkaze zmien vlastného kapitálu poskytuje informácie o výške celkového výsledku hospodárenia, ktorý pripadá materskej jednotke a nekontrolnému podielu. Skupina ČEPS však vykazuje veľmi skromný prehľad zmien vlastného kapitálu, kde nie sú uvedené informácie o výške celkového výsledku hospodárenia, ktorý pripadá materskej jednotke a nekontrolnému podielu.

v milionech €	Počet akcií ¹				Nerozděle- ný zisk	Postupné nákupy akcií ²	Změny z				Celkem
	(v tisících)	Kmenové akcie	Kapitálo- vé fondy				Přepočet měn ³	Finanční nástroje ⁴	Mezi- součet	Nekontrol- ní podíly	
Stav k 01. 01. 2011	200.006	512,0	4.149,0	1.212,4	-44,5	134,6	-103,9	5.859,6	343,3	6.202,9	
Výsledek hospodaření	—	—	—	1.242,2	—	—	—	1.242,2	83,0	1.325,2	
Comprehensive income	—	—	—	—	—	-29,3	82,3	53,0	11,3	64,3	
Výsledek hospodaření za období	—	—	—	1.242,2	—	-29,3	82,3	1.295,2	94,3	1.389,5	
Vyplacené dividendy	—	—	—	—	—	—	—	—	-37,9	-37,9	
Emise akcií ⁵	—	—	6,6	—	—	—	—	6,6	—	6,6	
Postupné nákupy akcií	—	—	—	—	-15,3	—	—	-15,3	-3,2	-18,5	
Ostatní změny ⁶	—	—	—	—	—	—	—	—	0,7	0,7	
Stav k 31. 12. 2011	200.006	512,0	4.155,6	2.454,6	-59,8	105,3	-21,6	7.146,1	397,2	7.543,3	
Výsledek hospodaření	—	—	—	1.883,5	—	—	—	1.883,5	84,4	1.967,9	
Comprehensive income	—	—	—	—	—	-28,2	25,4	-2,8	-6,5	-9,3	
Výsledek hospodaření za období	—	—	—	1.883,5	—	-28,2	25,4	1.880,7	77,9	1.958,6	
Vyplacené dividendy	—	—	—	-300,0	—	—	—	-300,0	-49,5	-349,5	
Postupné nákupy akcií	—	—	—	—	36,6	—	—	36,6	-52,4	-15,8	
Ostatní změny ⁶	—	—	—	—	4,0	—	—	4,0	4,2	8,2	
Stav k 31. 12. 2012	200.006	512,0	4.155,6	4.038,1	-19,2	77,1	3,8	8.767,4	377,4	9.144,8	

Obrázok 28: Prehľad zmien vlastného kapitálu podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 160)

6.3 Príloha

Príloha podľa IFRS musí povinne obsahovať veľké množstvo informácií a tieto povinné informácie sú bližšie špecifikované jednotlivými štandardmi. Česká účtovná legislatíva predpisuje ako povinné informácie, ktoré musia byť obsiahnuté v prílohe k účtovnej závierke iba informácie, ktoré sa týkajú danej účtovnej jednotky a okamžiku zostavenia účtovnej závierky a taktiež česká účtovná legislatíva požaduje vysvetlenie významných položiek účtovných závierok v prílohe.

6.3.1 Česká účtovná legislatíva

Príloha všetkých uvedených spoločností vykazujúcich podľa českej účtovnej legislatívy obsahuje základné informácie o spoločnosti ako napríklad kedy daná spoločnosť vznikla (zápis do obchodného registru), kde sídli, kto je vlastníkom, zloženie členov orgánov. Ďalším bodom v prílohe týchto spoločností sú všeobecné účtovné metódy a postupy, ktoré

daná spoločnosť využíva. V prílohe týchto spoločností sú taktiež podrobnejšie rozobrané a rozčlenené položky účtovných závierok (dlhodobý nehmotný majetok, dlhodobý hmotný majetok, podiely v ovládaných osobách a podiely v účtovných jednotkách pod podstatným vplyvom, ostatný dlhodobý a krátkodobý finančný majetok, zásoby, pohľadávky, vlastný kapitál, rezervy a podobne). Ďalej tam je možné nájsť aj skutočnosti, ktoré neboli zobrazené v daných finančných výkazoch. Ako už bolo v podkapitole 7.2.1.1 spomenuté, spoločnosť s ručením obmedzeným Continental Barum a akciová spoločnosť ČEPS majú ako súčasť prílohy prehľad zmien vlastného kapitálu.

6.3.2 Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Príloha podľa IFRS daných skupín je omnoho rozsiahlejšia ako príloha podľa českej účtovnej legislatívy. Tak ako príloha podľa českej účtovnej legislatívy, tak aj príloha podľa IFRS obsahuje rovnaké informácie (základné informácie, všeobecné účtovné metódy a postupy, členenie položiek účtovných závierok a podobne), ale je obohatená o veľké množstvo ďalších informácií, ako napríklad znenie aplikácií nových účtovných štandardov IFRS, v prípade týchto spoločností, respektíve skupín sú to konsolidačné zásady (postupy) a aký dopad má táto aplikácia nových znení uvedených štandardov na konkrétnu skupinu (spoločnosť). V prípade skupiny Continental sú v prílohe podľa IFRS obsiahnuté aj informácie, ktoré sa týkajú daných segmentov.

7 ZHODNOTENIE A ODPORÚČANIA

7.1 ČEPS, a. s. a skupina ČEPS

Za pozitívum tejto spoločnosti a skupiny považujem, že tak ako podľa českej účtovnej legislatívy, tak aj podľa IFRS zverejňujú všetky potrebné a podstatné informácie ako účtovné výkazy, prílohu a podobne v jednom dokumente (výročnej správe). Ďalej je celá táto výročná správa uvedená v českom aj v anglickom jazyku.

Čo sa týka akciovej spoločnosti ČEPS, tak vo svojich účtovných závierkach uvádza aj nulové položky, čo mi príde celkom zbytočné, navyše česká účtovná legislatíva povoľuje vynechanie nulových položiek, takže by som rozhodne tieto nulové položky v daných účtovných závierkach vynechal a tým sprehládnil tieto účtovné závierky. Táto spoločnosť vykazuje prehľad o zmenách vlastného kapitálu v prílohe, v tom ale však osobne problém nevidím, pretože česká účtovná legislatíva povoľuje zverejňovanie tohto prehľadu (výkazu) aj v prílohe a navyše sú v ňom zverejnené údaje aj za minulé obdobie a k danému prehľadu sú uvedené aj stručné komentáre. Výkaz peňažných tokov vykazuje spoločnosť ako samostatný výkaz, nie je uvedený ako súčasť prílohy. Akciová spoločnosť ČEPS vo svojej prílohe zverejňuje dostatok informácií k jednotlivým položkám účtovných závierok ako napríklad položky „*pohl'adávk*“, „*rezervy*“ ako aj majetok nevykázaný v súvahe a podobne. Príloha obsahuje taktiež podrobné informácie o použitých metódach oceňovania.

Skupina ČEPS zverejňuje tak ako konsolidovaný výkaz ziskov a strát, tak aj konsolidovaný výkaz o úplnom výsledku. Tento konsolidovaný výkaz o úplnom výsledku je však veľmi stručný a obsahuje v podstate iba jednu položku a to „*zisk po zdanení*“, preto by podľa môjho názoru bolo pre túto skupinu lepšie „spojiť“ tieto výkazy a vykazovať iba jeden výkaz a to výkaz o úplnom výsledku hospodárenia, tak ako to povoľuje štandard *IAS 1*. Ďalej nemá skupina ČEPS v tomto výkaze rozčlenené čiastky, ktoré pripadajú materskej spoločnosti a nekontrolnému podielu. Tieto informácie nie sú obsiahnuté ani v konsolidovanom výkaze zmien vlastného kapitálu, čo považujem za veľký nedostatok, ktorý by mala daná skupina odstrániť. Príloha obsahuje dostatočné informácie, počínajúc základnými informáciami o skupine, prehľadom najdôležitejších účtovných zásad, prehľadom zmien daných štandardov až po rozbor jednotlivých položiek účtovných závierok. Skupina má veľmi podrobne rozobranú položku „*peňažné prostriedky a ekvivalenty*“, ktorá sa vzťahuje ku konsolidovanému výkazu peňažných tokov. Nedostatkom môže byť aj napríklad to, že

daná skupina nezverejňuje vo svojej prílohe žiadne informácie o výskume a vývoji. Funkčnou menou tejto skupiny je česká koruna.

Celkovo je výročná správa tejto spoločnosti a skupiny na veľmi dobrej úrovni s vysokou vypovedacou schopnosťou a obsahuje nadštandardne veľa informácií v prílohách k účtovným závierkam. Ako už bolo spomenuté vyššie, celá výročná správa je vedená v českom aj anglickom jazyku, čo hodnotím pozitívne, pretože nemusí byť vytvorená „nová“ samostatná výročná správa čisto v anglickom jazyku, určená pre zahraničných užívateľov. Najväčším nedostatkom je absencia čiastok vo výkaze o úplnom výsledku alebo vo výkaze zmien vlastného kapitálu, ktoré pripadajú materskej spoločnosti a nekontrolnému podielu. Ďalším, ale už zanedbateľnejším problémom je nezverejňovanie informácií o výskume a vývoji.

7.2 Metrostav, a. s. a skupina Metrostav

Tak ako akciová spoločnosť ČEPS a skupina ČEPS, tak aj akciová spoločnosť Metrostav a skupina Metrostav zverejňuje svoje účtovné závierky v jednom dokumente (výročnej správe) a je teda omnoho jednoduchšie a rýchlejšie pozorovať rôzne rozdiely medzi účtovnými závierkami podľa českej účtovnej legislatívy a IFRS. Výročná správa akciovej spoločnosti Metrostav a skupiny Metrostav je v porovnaní s ostatnými dvoma výročnými správami najprehľadnejšia a najlepšie graficky spracovaná.

Na rozdiel od akciovej spoločnosti ČEPS akciová spoločnosť Metrostav vo svojich účtovných závierkach nevykazuje nulové položky, čo prispieva k prehľadnosti týchto výkazov danej spoločnosti. Akciová spoločnosť Metrostav vykazuje výkaz peňažných tokov aj výkaz zmien vlastného kapitálu ako samostatné výkazy, nie sú teda súčasťou prílohy. Táto spoločnosť podobne ako spoločnosť ČEPS má vo svojej prílohe veľké množstvo informácií. V prílohe má ďalej táto spoločnosť oproti zvyšným dvom spoločnostiam rozdelené krátkodobé záväzky a krátkodobé pohľadávky po splatnosti do určitých rozmedzí dní a taktiež má veľmi detailne spracované informácie o štruktúre zamestnancov vo vedení, ostatných zamestnancov a podrobne popísané odmeny členom predstavenstva, dozornej rady a podobne. Taktiež nechýba v prílohe prehľad leasingových splátok a členenie výnosov podľa odvetvia. Tieto informácie som u predošlej spoločnosti postrádal.

Skupina Metrostav zverejňuje rovnako skupina ČEPS konsolidovaný výkaz ziskov a strát a aj konsolidovaný výkaz o úplnom výsledku. Konsolidovaný výkaz o úplnom výsledku je

stručný ako u predchádzajúcej skupiny, ale je v ňom obsiahnuté rozdelenie úplného výsledku, aká časť pripadá na materskú spoločnosť a aká zas na nekontrolný podiel. V konsolidovanom výkaze zmien vlastného kapitálu je tiež vyčlenené, aká výška vlastného kapitálu pripadá materskej spoločnosti a aká nekontrolnému podielu. Príloha skupiny Metrostav obsahuje podobné náležitosti ako príloha skupiny ČEPS, je však ešte viac podrobnejšia a doplnená ďalšími skutočnosťami, ako napríklad odhad reálnej hodnoty a významné účtovné odhady a informácie o zamestnaneckých pôžitkoch, čo hodnotím veľmi pozitívne. Drobným, zanedbateľným nedostatkom môže byť, tak ako u predchádzajúcej skupiny, že skupina Metrostav nezverejňuje žiadne informácie o výskume a vývoji. Funkčnou menou tejto skupiny je česká koruna.

Čo sa týka grafického spracovania a prehľadnosti je výročná správa spoločnosti a skupiny Metrostav na najlepšej úrovni v porovnaní so zvyšnými uvedenými spoločnosťami a skupinami a bolo najjednoduchšie s ňou pracovať v rámci analýzy rozdielov medzi danými účtovnými predpismi a bežný užívateľ týchto výkazov by nemal mať problém sa v nich orientovať. Účtovné výkazy sú veľmi prehľadné a neobsahujú zbytočne nulové položky. Príloha obsahuje priam až nadštandardné informácie k účtovným závierkam, s výnimkou napríklad informácií o výskume a vývoji. Ďalšie významnejšie nedostatky som u tejto spoločnosti a skupiny nespozoroval.

7.3 Continental Barum, spol. s r. o. a skupina Continental

Na rozdiel od predošlých dvoch spoločností a skupín je výročná správa spoločnosti s ručením obmedzeným Continental Barum a skupiny Continental rozdelená na dva dokumenty, takže orientácia a porovnávanie daných informácií je o niečo zložitejšie.

Spoločnosť s ručením obmedzeným Continental Barum, ktorá vykazuje podľa českej účtovnej legislatívy rovnako ako spoločnosť ČEPS zbytočne vykazuje vo svojich účtovných závierkach nulové položky. Výkaz zmien vlastného kapitálu tejto spoločnosti je uvedený ako súčasť prílohy, nie sú v ňom však uvedené údaje za minulé účtovné obdobie a na rozdiel od spoločnosti ČEPS, chýbajú v prílohe tejto spoločnosti komentáre k tomuto prehľadu. Výkaz peňažných tokov je uvedený ako samostatný výkaz mimo prílohy. V prílohe spoločnosti s ručením obmedzeným Continental Barum podľa českej účtovnej legislatívy sú obsiahnuté podobné náležitosti ako v predchádzajúcich dvoch prípadoch, ale vyzdvihol by som však veľmi podrobné informácie o rezervách a výnosoch. Ďalej informácie o za-

mestnancoch a vedúcich pracovníkoch sú viac než dostatočné. Táto spoločnosť ako jediná z uvedených spoločností zverejňuje vo svojej prílohe informácie o výskume a vývoji.

Z uvedených skupín ma skupina Continental rozhodne najrozsiahlejšiu a najpodrobnejšiu výročnú správu, ale zas je nutné podotknúť, že aj najmenej prehľadnú. V druhej časti tejto výročnej správy je uvedená účtovná závierka v anglickom jazyku. Skupina Continental používa rovnako ako predchádzajúce dve skupiny dva výkazy a to konsolidovaný výkaz ziskov a strát a konsolidovaný výkaz o úplnom výsledku. Oproti predošlým skupinám je však tento výkaz o úplnom výsledku omnoho rozsiahlejší a podrobnejší. Pozitívne hodnotím, že tak ako vo výkaze ziskov a strát, kde je výsledok hospodárenia po zdanení rozdeľný na zisk, ktorý pripadá na akcionárov materského podniku a na nekontrolný podiel, tak aj vo výkaze o úplnom výsledku je úplný výsledok hospodárenia rozdelený na akcionárov materského podniku a na nekontrolný podiel. Taktiež v konsolidovanom výkaze zmien vlastného kapitálu je toto rozdelenie uvedené. Príloha tejto skupiny obsahuje tak ako u predošlých dvoch skupín rovnaké náležitosti, ale sú ešte detailnejšie a rozsiahlejšie rozobrané. Ďalším plusom prílohy tejto skupiny môžu byť napríklad informácie o vykazovaní podľa segmentov, informácie o rezervách na zamestnanecké pôžitky, respektíve o rezervách na penzijné záväzky a iné pôžitky po skončení pracovného pomeru. Príloha obsahuje na rozdiel od predošlých skupín podrobné informácie o výskume a vývoji. Funkčnou menou tejto skupiny je euro.

Výročná správa skupiny Continental je jednoznačne najrozsiahlejšia a najpodrobnejšia v porovnaní s ostatnými výročnými správami daných skupín. Táto výročná správa obsahuje síce nadštandardné množstvo informácií, ale je veľmi neprehľadná a je podľa môjho názoru určená skôr pokročilejším užívateľom. Je teda omnoho zložitejšia sa v nej orientovať porovnávať dané účtovné informácie. Plusom by mohlo byť to, že v druhej časti danej výročnej správy je uvedená anglická verzia účtovnej závierky. Čo sa týka účtovnej závierky podľa českej účtovnej legislatívy, tak nedostatkom sú vykazované nulové položky v účtovných závierkach, absencia minulého obdobia v prehľade zmien vlastného kapitálu v prílohe podľa českej účtovnej legislatívy. Účtovná závierka skupiny Continental podľa IFRS je natoľko podrobná a komplexná, že je veľmi ťažké nájsť nejaké nedostatky, alebo náležitosti, ktoré by táto účtovná závierka mohla postrádať.

ZÁVER

Cieľom práce bolo analyzovať rozdiely, ktoré vznikajú v účtovných závierkach pri vykazovaní podľa českej účtovnej legislatívy a IFRS a zhodnotiť účtovné výkazy jednotlivých spoločností a skupín.

Pri spracovaní tejto práce sa mi potvrdilo, že medzi českou účtovnou legislatívou a medzinárodnými štandardmi účtovného výkazníctva existujú určité rozdiely. Najpodstatnejší rozdiel spočíva už v samotnom prístupe k účtovníctvu daných účtovných predpisov. Zatiaľ čo medzinárodné štandardy sa zameriavajú najmä na vykazovanie a určujú, čo má byť dodržané prostredníctvom Konceptného rámca. Každá účtovná jednotka si môže zvoliť, aké metódy postupu použije, aby dané podmienky Konceptného rámca splnila. Na druhej strane česká účtovná legislatíva predpisuje dané pravidlá, predpisy a postupy účtovania.

Informácie, ktoré vyplývajú z českého účtovníctva sú určené najmä pre finančné inštitúcie, takže sa každá spoločnosť vykazujúca podľa českej účtovnej legislatívy snaží čo najviac ovplyvniť výsledok hospodárenia, na základe ktorého sa odvíja výška dane. Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva podávajú zasa informácie, ktoré sú určené hlavne majiteľom podnikov a ich manažérom, respektíve potencionálnym investorom a to teda v konečnom dôsledku môže znamenať, že česká účtovná legislatíva nemusí vždy podávať tak verný a poctivý obraz účtovníctva, tak ako je to v prípade IFRS.

Najväčšou nevýhodou môže byť pre české spoločnosti, ktoré vykazujú podľa IFRS to, že sú povinné vykazovať dva celkom odlišné účtovné systémy, pretože výkazníctvo podľa IFRS nie je dostatočné z hľadiska určovania základu dane, ale na druhej strane podáva omnoho viac informácií o danej finančnej situácii podniku a teda vernejší a poctivejší obraz účtovníctva. Práve preto by sa mala česká účtovná legislatíva postupne približovať k medzinárodným štandardom účtovného výkazníctva a vytvoriť tak nejaký prevodový most, čo by malo za následok, že spoločnosti vykazujúce podľa českej účtovnej legislatívy a IFRS by nemuseli viesť dva odlišné účtovné systémy.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATURY

ACCA. ©2014. IAS 12 INCOME TAXES. [online]. [cit. 2014-05-03]. Dostupné z: <http://www.accaglobal.com/gb/en/member/cpd/reporting/cpd-articles/ias-12.html>

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ISBN 9788073573669.

CONTINENTAL BARUM, spol. s r. o., ©2013. *Výroční zpráva 2012* [online]. Otrokovice [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a192766&klic=iy3bd6>

ČESKO, 1991. Zákon č. 563/1991 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky* [online]. Částka 107 [cit. 2014-05-01]. Po zadání čísla předpisu dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/?path=/portal/obcan/>

ČESKO, 1992. Zákon č. 593/1992 ze dne 20. listopadu 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 119 [cit. 2014-05-01]. 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 České republiky* [online]. Částka 174 [cit. 2014-05-01]. Po zadání čísla předpisu dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/?path=/portal/obcan/>

Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy. Business.center.cz [online]. © 1998 - 2013b [cit. 2014-05-01]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/019.aspx>

ČEPS, a.s., ©2013. *Výroční zpráva 2012* [online]. Praha [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a333605&dokumentId=B+5597%2fSL109%40MSPH&partnum=0&variant=1&klic=swd88v>

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014, xi, 327 s. ISBN 9788026501497.

FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012, 174 s. ISBN 9788074181436.

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013, 142 s. ISBN 9788087197653.

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

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 2013, 236 s. ISBN 9788024744568.

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

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*. Hoboken: Wiley, 2011, 1114 s. ISBN 9780470554425.

METROSTAV, a.s., ©2013. *Výroční zpráva 2012* [online]. Praha [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a20113&dokumentId=B+758%2fSL119%40MSPH&partnum=0&variant=1&klic=0m5f23>

MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009, 351 s. ISBN 9788087212134.

ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK

FIFO	First in, first out.
IAS	International Accounting Standard.
IASB	International Accounting Standards Board.
IASC	International Accounting Standards Committee.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee.
IFRS	International Financial Reporting Standards.
LIFO	Last in, first out.
SIC	Standing Interpretations Committee.
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles.

ZOZNAM OBRÁZKOV

Obrázok 1: Časť súvahy podľa českej účtovnej legislatívy spoločnosti Metrostav, a. s. (Metrostav, a. s., 2012, s. 42).....	40
Obrázok 2: Časť súvahy podľa IFRS skupiny Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 79).....	40
Obrázok 3: Zásoby podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 69).....	42
Obrázok 4: Časť súvahy podľa IFRS skupiny ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 102)	42
Obrázok 5: Dlhodobý nehmotný majetok podľa IFRS skupiny ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 102)	43
Obrázok 6: Výkaz ziskov a strát podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 157).....	44
Obrázok 7: Odpisový plán akciovej spoločnosti Metrostav podľa českej účtovnej legislatívy (Metrostav, a. s., 2012, s. 52).....	46
Obrázok 8: Odpisový plán akciovej spoločnosti ČEPS podľa českej účtovnej legislatívy (ČEPS, a. s., 2012, s. 78)	46
Obrázok 9: Prehľad leasingových splátok podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 59).....	48
Obrázok 10: Prehľad platobných záväzkov finančného leasingu podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 227).....	49
Obrázok 11: Prehľad budúcich záväzkov operatívneho leasingu podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 245).....	50
Obrázok 12: Rezervy podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 46).....	51
Obrázok 13: Rezervy na iné riziká a záväzky podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 221).....	52
Obrázok 14: Členenie odloženej dane v prílohe podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 94).....	53
Obrázok 15: Odložená daňová pohľadávka podľa IFRS skupiny ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 102)	54
Obrázok 16: Odložený daňový záväzok podľa IFRS skupiny ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 102)	54

Obrázok 17: Kompenzácia odloženej daňovej pohľadávky a odloženého daňového záväzku podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 199).....	54
Obrázok 18: Členenie výnosov v prílohe podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 68).....	56
Obrázok 19: Členenie ostatných výnosov v prílohe ku konsolidovanom výkaze ziskov a strát podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 187)	57
Obrázok 20: Nákladové úroky v prílohe podľa IFRS skupiny Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 99).....	58
Obrázok 21: Počet zamestnancov v prílohe podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 69)	60
Obrázok 22: Členenie osobných nákladov v prílohe podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 69)	60
Obrázok 23: Osobné náklady v prílohe podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 188).....	61
Obrázok 24: Rezervy na penzijné záväzky a iné pôžitky po skončení pracovného pomeru skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 211)	61
Obrázok 25: Členenie peňazí a peňažných ekvivalentov v prílohe podľa IFRS skupiny ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 132).....	62
Obrázok 26: Prehľad zmien vlastného kapitálu v prílohe podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti ČEPS (ČEPS, a. s., 2012, s. 90).....	63
Obrázok 27: Výkaz zmien vlastného kapitálu podľa českej účtovnej legislatívy akciovej spoločnosti Metrostav (Metrostav, a. s., 2012, s. 48)	64
Obrázok 28: Prehľad zmien vlastného kapitálu podľa IFRS skupiny Continental (Continental Barum, spol. s r. o., 2012, s. 160).....	65

ZOZNAM PRÍLOH

Príloha P I: Zoznam platných štandardov IAS

Príloha P II: Zoznam platných štandardov IFRS

Príloha P III: Zoznam platných interpretácií SIC/IFRIC

PRÍLOHA P I: ZOZNAM PLATNÝCH ŠTANDARDOV IAS

ŠTANDARD	NÁZOV	ŠTANDARD	NÁZOV
IAS 1	Prezentácia účtovnej závierky	IAS 24	Zverejnenie spriaznených strán
IAS 2	Zásoby	IAS 26	Účtovanie a vykazovanie penzijných plánov
IAS 7	Výkaz peňažných tokov	IAS 27	Individuálna účtovná závierka
IAS 8	Účtovné pravidlá, zmeny v účtovných pravidlách	IAS 28	Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov
IAS 10	Udalosti po súvahovom dni	IAS 29	Vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách
IAS 11	Zmluvy o zhotovení	IAS 32	Finančné nástroje: prezentácia
IAS 12	Dane zo zisku	IAS 33	Zisk na akciu
IAS 16	Pozemky, budovy a zariadenia	IAS 34	Priebežné účtovné výkazníctvo
IAS 17	Leasing	IAS 36	Zníženie hodnoty aktív
IAS 18	Výnosy	IAS 37	Rezervy, podmienené aktíva, podmienené záväzky
IAS 19	Zamestnanecké pôžitky	IAS 38	Nehmotné aktíva
IAS 20	Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej podpory	IAS 39	Finančné nástroje: účtovanie a ocenenie
IAS 21	Dopady zmien menových kurzov	IAS 40	Investície do nehnuteľností
IAS 23	Pôžičkové náklady	IAS 41	Poľnohospodárstvo

(Zdroj: www.iasplus.com, © 2014)

PRÍLOHA P II: ZOZNAM PLATNÝCH ŠTANDARDOV IFRS

ŠTANDARD	NÁZOV	ŠTANDARD	NÁZOV
IFRS 1	Prvé prijatie Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva	IFRS 8	Prevádzkové segmenty
IFRS 2	Úhrada viazaná na akcie	IFRS 9	Finančné nástroje
IFRS 3	Podnikové kombinácie	IFRS 10	Konsolidovaná účtovná závierka
IFRS 4	Poistné zmluvy	IFRS 11	Spoločné usporiadanie
IFRS 5	Dlhodobé aktíva držané k predaji a ukončované činnosti	IFRS 12	Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách
IFRS 6	Prieskum a vyhodnotenie nerastných zdrojov	IFRS 13	Ocenenie reálnou hodnotou
IFRS 7	Finančné nástroje: zverejňovanie	IFRS 14	Časové rozlíšenie pri cenovej regulácii

(Zdroj: www.iasplus.com, © 2014)

PRÍLOHA P III: ZOZNAM PLATNÝCH INTERPRETÁCIÍ SIC/IFRIC

INTERPRETÁCIA	NÁZOV
SIC 7	Zavedenie eura
SIC 10	Štátna podpora – bez špecifickej väzby k prevádzkovým činnosťam
SIC 15	Operačné leasingy - stimuly
SIC 25	Dane zo zisku – zmeny v daňovom štatúte jednotky alebo ich akcionárov
SIC 27	Hodnotenie podstaty transakcií obsahujúcich právnu formu leasingu
SIC 29	Zmluvy o licenciách na služby: zverejňovanie
SIC 31	Výnosy – barterové transakcie zahrňujúce reklamné služby
SIC 32	Nehmotné aktíva – náklady na webové stránky

(Zdroj: www.iasplus.com, © 2014)

INTERPRETÁCIA	NÁZOV
IFRIC 1	Zmeny v existujúcich ukončených prevádzkach, uvedených do pôvodného stavu a obdobných záväzkoch
IFRIC 2	Členské podiely v družstevných jednotkách a podobné nástroje
IFRIC 4	Určenie, či zmluva obsahuje leasing
IFRIC 5	Práva a podiely vo fondoch vytvorených pre ukončenie prevádzky, uvedenie do pôvodného stavu a ekologickú likvidáciu
IFRIC 6	Záväzky vzniknuté z pôsobenia na špecifickom trhu – elektrický a elektronický odpad
IFRIC 7	Použitie metódy prepracovania podľa IAS 29 Vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách
IFRIC 9	Prehodnotenie vložených derivátov
IFRIC 10	Priebežné účtovné výkazníctvo a znehodnotenie
IFRIC 12	Zmluvy o poskytovaní licencií na služby
IFRIC 13	Zákaznícke vernostné programy
IFRIC 14	IAS 19 – Obmedzenie aktív z definovaných pôžitkov, požiadavky na minimálne financovanie a ich vzájomný vzťah
IFRIC 15	Dohody o výstavbe nehnuteľností
IFRIC 16	Zaistenie čistej investície do zahraničnej jednotky
IFRIC 17	Rozdelenie nepeňažných aktív vlastníkom
IFRIC 18	Prevody aktív od zákazníkov
IFRIC 19	Vysporiadanie finančných záväzkov kapitálovými nástrojmi
IFRIC 20	Náklady na skrývku v produkčnej fáze povrchovej ťažby
IFRIC 21	Dane

(Zdroj: www.iasplus.com, © 2014)