

Masarykova univerzita
Ekonomicko-správní fakulta

Študijný obor: Finanční podnikání



ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA V SÚLADE
S MEDZINÁRODNÝMI ŠTANDARDMI
FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA

Financial Statements According to the Internationals
Financial Reporting Standards

Diplomová práca

Vedúci diplomovej práce:
Ing. Eva Hýblová, Ph.D.

Autor:
Peter Škvarka

Brno, jún 2008

Meno a priezvisko autora:	Peter Škvarka
Názov diplomovej práce:	Účtovná závierka v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva
Názov práce v angličtine:	Financial Statements According to the Internationals Financial Reporting Standards
Katedra:	Financií
Vedúci diplomovej práce:	Ing. Eva Hýblová, Ph.D.
Rok obhajoby:	2008

Anotácia

Predmetom diplomovej práce „Účtovná závierka v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva“ je popísať a overiť metódy uznávania, oceňovania a vykazovania prvkov účtovnej závierky v súlade s IFRS. Prvá časť je venovaná harmonizácii účtovníctva a Medzinárodným štandardom finančného výkazníctva. Druhá časť sa zaoberá spôsobmi uznávania, oceňovania a vykazovania vybraných položiek účtovnej závierky podľa IFRS a vymedzení rozdielov medzi českou účtovnou legislatívou a IAS/IFRS. V tretej časti sú na zvolených podnikoch overené metódy použité na vybrané položky účtovnej závierky.

Annotation

The subject of this diploma thesis “Financial Statements According to the Internationals Financial Reporting Standards” is to describe and to verify methods of recognizing, estimating and reporting for items of the Financial Statements in accordance with IFRS. The first part is dedicated to a harmonization of an accounting and to the Internationals Financial Reporting Standards. The second part describes methods of recognizing, estimating and reporting for selected items of the Financial Statements in accordance with IFRS and to define the differences between the Czech legislation and the IAS/IFRS. In the third part methods used for selected items of the Financial Statements are being verified.

Kľúčové slová

Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva, účtovníctvo, účtovná závierka, uznávanie, oceňovanie, vykazovanie

Keywords

International Financial Reporting Standards, accounting, financial statements, recognizing, estimating, reporting

Prehlásenie

Prehlasujem, že som diplomovú prácu *Účtovná závierka v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva* vypracoval samostatne pod vedením Ing. Evy Hýblovej, Ph.D. a uviedol v nej všetky použité literárne a odborné zdroje v súlade s právnymi predpismi, vnútornými predpismi Masarykovej univerzity a vnútornými aktmi riadenia Masarykovej univerzity a Ekonomicko-správnej fakulty MU.

V Brne dňa 27. 6. 2008

vlastnoručný podpis autora

Pod'akovanie

Na tomto mieste by som sa chcel pod'akovať vedúcej diplomovej práce Ing. Eve Hýblovej, Ph.D. za cenné pripomienky a rady, ktorými mi pomohla pri vypracovaní tejto diplomovej práce.

Obsah

ÚVOD	9
<u>1. MEDZINÁRODNÉ ŠTANDARDY FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA</u>	<u>11</u>
1.1. CHARAKTERISTIKY ÚČTOVNÝCH SYSTÉMOV	11
1.2. VÝVOJ ÚČTOVNÍCTVA V USA	13
1.3. HARMONIZÁCIA ÚČTOVNÍCTVA V EURÓPE.....	13
1.4. KONVERGENČNÝ PROCES MEDZI US GAAP A IFRS	14
1.5. IFRS.....	15
1.5.1. PROCES TVORBY IFRS.....	16
1.5.2. KONCEPČNÝ RÁMEC	17
<u>2. ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA PODĽA IFRS</u>	<u>20</u>
2.1. IFRS 1: PRVÉ UPLATNENIE MEDZINÁRODNÝCH ŠTANDARDOV FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA	20
2.2. IAS 1: PREZENTÁCIA ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY	20
2.2.1. ZOSTAVENIE A ZVEREJNENIE VÝKAZOV	22
2.2.2. SÚVAHA	23
2.2.3. VÝKAZ ZISKOV A STRÁT.....	24
2.2.4. VÝKAZ ZMIEN VO VLASTNOM IMANÍ	26
2.2.5. VÝKAZ PEŇAŽNÝCH TOKOCH	27
2.2.6. POZNÁMKY K FINANČNÝM VÝKAZOM.....	28
2.3. SPÔSOBY UZNÁVANIA, OCEŇOVANIA A VYKAZOVANIA POLOŽIEK ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY PODĽA IFRS	29
2.3.1. IAS 16: NEHNUTEĽNOSTI, STROJE A ZARIADENIA.....	29
2.3.2. IAS 38: NEHMOTNÝ MAJETOK	33
2.3.3. IAS 36: ZNÍŽENIE HODNOTY MAJETKU.....	36
2.3.4. IAS 17: LÍZINGY	38
2.3.5. IAS 12: DANE Z PRÍJMOV	40
2.3.6. IAS 37: REZERVY, PODMIENENÉ ZÁVÄZKY A PODMIENENÉ POHĽADÁVKY	41
2.3.7. IAS 18: VÝNOSY Z BEŽNEJ ČINNOSTI	42
2.3.8. IAS 8: ÚČTOVNÉ ZÁSADY, ZMENY V ÚČTOVNÝCH ODHADOCH A CHYBY.....	43

3. OVERENIE METÓD UZNÁVANIA, OCEŇOVANIA A VYKAZOVANIE POLOŽIEK ÚČTOVNEJ

ZÁVIERKY NA KONKRÉTNÝCH PODNIKOKH 45

3.1. ZOSTAVENIE A ZVEREJNENIE ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY..... 49

3.2. NEHNUTEĽNOSTI, STROJE A ZARIADENIA 52

3.3. NEHMOTNÝ MAJETOK 52

3.4. ZNÍŽENIE HODNOTY MAJETKU 54

3.5. LÍZINGY 55

3.6. DANE Z PRÍJMOV 57

3.7. REZERVY, PODMIENENÉ ZÁVÄZKY A PODMIENENÉ POHĽADÁVKY 58

3.8. VÝNOSY Z BEŽNEJ ČINNOSTI..... 61

3.9. ÚČTOVNÉ ZÁSADY, ZMENY V ÚČTOVNÝCH ODHADOCH A CHYBY..... 62

3.10. ZHRNUTIE PRAKTICKEJ ČASTI 63

ZÁVER 65

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY 67

ZOZNAM GRAFOV..... 71

ZOZNAM TABULIEK..... 71

ZOZNAM SCHÉM..... 71

ZOZNAM PRÍLOH 72

Úvod

Keď sa snaží investor, analytik alebo dodávateľ porozumieť výkonnosti podniku, či už izolovane alebo pri porovnaní s inými podnikmi, rozdielne účtovné pravidla v rôznych krajinách môžu spôsobiť rozdielne príjmy. Tým pádom sa jednotlivé finančné výkazy stávajú beznádejne neporovnateľné. Medzinárodné účtovné štandardy IFRS sú preto vytvárané aby eliminovali tieto rozdiely a z nich plynúcu neefektívnosť. A čo viac, pre krajinu akou je Česká republika, kvalitné medzinárodné štandardy znamenajú obrovskú pomoc v získavaní dôveryhodnosti pri publikovaní svojich výsledkov v globalizovanom svete.

Cieľom mojej diplomovej práce je popis a overenie metód uznávania, oceňovania a vykazovania položiek účtovnej závierky v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva a ich následné overenie na konkrétnych podnikoch.

Táto diplomová práca je rozdelená do troch kapitol. V prvej kapitole sú najprv charakterizované účtovné systémy sveta, vývoj účtovníctva v USA a harmonizácia účtovníctva v Európe. Druhá časť prvej kapitoly sa zaoberá samotnými Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva, procesom ich tvorby a obsahom koncepčného rámca.

Druhá kapitola teoreticky popisuje cieľ mojej diplomovej práce. Prvá časť tejto kapitoly sa zaoberá štandardom IAS 1: *Prezentácia účtovnej závierky* a pravidlami zostavenia a zverejnenia jej jednotlivých výkazov. V druhej časti popisujem mnou vybrané položky účtovnej závierky, zastúpene štandardmi: *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia; Nehmotný majetok; Zníženie hodnoty majetku; Lízingy; Dane z príjmov; Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky; Výnosy z bežnej činnosti; Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Na konci každého popisu štandardu sú vymedzené rozdiely medzi českou účtovnou legislatívou a IAS/IFRS.

V tretej kapitole na dvadsiatich dvoch vybraných českých podnikoch plním cieľ diplomovej práce overovaním metód uznávania, oceňovania a vykazovania vybraných prvkov účtovnej závierky v súlade s IFRS, teoreticky popísaných predchádzajúcej kapitole. V kapitole skúmam, či účtovné závierky za rok 2007 sú v súlade so všetkými

náležitostíami vyžadovanými štandardmi IAS/IFRS. Jednotlivé položky účtovnej závierky sú porovnávané, podľa toho ako jednotlivé podniky využívali možnosti, ktoré im dávajú štandardy a na konci každej časti zhrniem chyby či nezrovnalosti, ktorých sa podniky dopustili.

1. Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva

Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS¹) sú vytvorené s týmito dvoma cieľmi:

- Uviesť štandardy tej najvyššej kvality.
- Umožnenie harmonizácie tvorby a prezentácie finančných výkazov.

Od roku 2001 Rada pre Medzinárodné účtovné štandardy (IASB²) a jej predchodca Výbor pre Medzinárodné účtovné štandardy (IASC³) (v rokoch 1973 až 2001) sú vydavateľmi účtovných štandardov pod názvom IFRS. Ale aby som bol úplne presný, štandardy pozostávajú z dokumentov pod názvom IFRS, rovnako ako aj zo starších štandardov pod názvom Medzinárodné účtovné štandardy (IAS⁴).

Postupne si IAS/IFRS štandardy aplikovalo množstvo nadnárodných spoločností. Veľký míľnik však nastal až v polovici roku 2002, kedy Rada EU vydala nariadenie; spoločnosti kótované na európskych burzách sú povinné najneskôr od počiatku r. 2005, vyhotovovať svoje konsolidované účtovné závierky podľa IFRS.⁵ Ostatné krajiny ako napríklad Rusko, Austrália sa taktiež rozhodli pre ich zavedenie. Prípadne ako Japonsko, ktoré začalo pracovať na eliminácii rozdielov medzi svojimi štandardmi a IFRS.

1.1. Charakteristiky účtovných systémov

US GAAP⁶ a IFRS sú dve sústavy účtovných štandardov, tvoriacich základ svetového účtovníctva. Americké US GAAP boli vyvinuté ako prvé a preto sú aj podrobnejšie a prepracovanejšie. Stali sa vzorom pre IFRS, ktoré ale prebrali názory a tradície európskych štátov. V oboch systémoch funguje istý druh finančného výkazníctva⁷:

1. **Anglosaský model**⁸ - v týchto krajinách je významné množstvo veľkých, nadnárodných spoločností a rozvinutý peňažný a kapitálový trh, na ktorý sa

¹ International Financial Reporting Standards

² International Accounting Standards Board

³ International Accounting Standards Committee

⁴ International Accounting Standards

⁵ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účtovných znalostí pro každého*, 2008, s. 131

⁶ United States Generally Accepted Accounting Principles

⁷ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept*, 2005, s. 7

⁸ Reprezentantmi sú Veľká Británia, USA a Holandsko.

podniky obracajú v prípade nedostatku kapitálu. Toto sa premietlo do hlavného cieľa finančného účtovníctva, ktorým je poskytovanie postačujúcich informácií pre užívateľov účtovných záznamov, napríklad banky a investorov, na základe ktorých môžu uskutočňovať správne rozhodnutia. Na báze *zvykového práva*⁹ je regulácia účtovníctva zverená profesionálnym inštitúciám, čo umožňuje pohotovo reagovať na potreby užívateľov i trhu a aplikovať zmeny veľmi pružne. Z toho nám vyplýva, že účtovníctvo nie je deformované daňovými hľadiskami a spadá do neho okolo 40 krajín sveta.

2. **Kontinentálny model**¹⁰ - v tomto modeli sú tradične podniky silne závislé na finančných inštitúciách. Účtovníctvo je tu regulované *právnymi normami*¹¹, čo spôsobuje nepružnosť zavádzania úprav. Do značnej miery je podriadené daňovým zákonom a obchodnému právu, takže nemôže podávať verný obraz o podniku, ako ho chápe anglosaský model.
3. **Juhoamerický model** – ako už z názvu vyplýva, pokrýva hlavne štáty južnej Ameriky. Ich spoločným znakom je vysoká miera inflácie a preto sa používa *inflačné účtovníctvo*. Inflácia je zohľadňovaná už pri bežných účtovných zápisoch alebo až dodatočne, pri prepočtoch účtovných výkazov. Cieľom účtovníctva je uspokojovať prednostne potreby vlády a daňových orgánov, čo vyžaduje značnú mieru uniformity.
4. **Zmiešaný model** – v prvom rade zahŕňa zvyšok sveta, hlavne tých krajín, v ktorých účtovníctvo odráža postupný prechod od centrálného riadenia ekonomiky k tržne orientovanému hospodárstvu. Preto sú reprezentantmi tohto modelu krajiny bývalého Sovietskeho zväzu, krajiny strednej a východnej Európy. Ako už bolo vyššie spomenuté, prelínajú sa v ňom prvky regulácie s daňovou podriadenosťou, ako aj prvky charakteristické pre anglosaský model.

Keď zhrnieme vyššie vysvetlené informácie o systémoch svetového účtovníctva, vyplýva nám z toho, že účtovné systémy vo svete sa najčastejšie líšia stupňom regulácie zo strany štátnych orgánov, mierou rešpektovania a dodržiavania daňových zákonov a ich (nežiaduceho) včlenenia do účtovných politík podnikov, štruktúrou a prioritami

⁹ Zvykové právo je právny systém založený na právnych obyčajoch, ktoré sa v určitom spoločenstve ustálili a sú všeobecne uznávané, sankcionované a dodržiavané.

¹⁰ Reprezentantmi je väčšina kontinentálnej Európy na čele s Francúzskom, ale aj napr. Japonsko.

¹¹ Právna norma je označenie pre jeden obecný príkaz, zákaz alebo povolenie vyplývajúce z právneho poriadku vrátane nástrojov a zmocnení k jeho dosiahnutiu alebo vymáhaniu.

užívateľov finančných výkazov, stupňom dodržiavania zásady opatrnosti pri vykazovaní výsledku hospodárenia a pod.

Z toho množstva odlišností sa pristavím pri rozdieloch medzi *účtovníctvom a daňami*. Existujú krajiny, v ktorých účtovníctve úplne kopíruje, rešpektuje a dodržiava daňové zákony. Napríklad Nemecko. Pre zmenu v iných krajinách, to môže byť naopak či značne rozdielne. To je prípad USA, Veľkej Británie. V týchto krajinách oba systémy žijú rozdelenie, pričom účtovníctvo dáva podklady i pre potreby výpočtu dane zo zisku.

1.2. Vývoj účtovníctva v USA

Krach na Wall Street a následná veľká depresia na začiatku 30-tich rokov 20. storočia si vnútila nový smer myslenia v oblasti účtovných štandardov v USA. Bola vytvorená Americká komisia pre cenné papiere a burzu (SEC¹²) a prijatý zákon pod názvom „Securities Exchange Act“, ktorý vyžadoval vytvorenie a následnú kontrolu účtovných štandardov. V súčasnosti majú burzy rozhodujúci vplyv v oblasti regulácie a dohľadu nad účtovníctvom. Burzové zákony a účtovné štandardy sú pod vplyvom SEC.

Aj keď SEC má zákonné právo stanovovať účtovné štandardy, koná viac ako kontrolór a spolieha sa na privátny sektor a na FASB¹³, ktorá ich vytvára. Od spoločností je vyžadované nasledovať FASB štandardy, inak nebudú registrované u SEC a tým pádom im nebude umožnene obchodovanie so svojimi akciami. Avšak, len u minima registrovaných spoločností je vyžadované aby veľmi detailne nasledovali štandardy. Štandardy vydávané FASB, teda US GAAP sú veľmi detailné a rozsiahle. Spojené štáty sú unikátne tým, že majú najrozsiahlejší systém účtovných nariadení vo svete, špeciálne u verejne obchodovateľných spoločností.

1.3. Harmonizácia účtovníctva v Európe

Počas storočí si Európske krajiny vytvárali vlastné účtovné systémy. Až do vytvorenia spoločného trhu neexistovala túžba harmonizácie účtovníctva. Idea harmonizácie účtovníctva v Európe začína uvedením 4. a 7. direktívy, ktoré predpisujú účtovné predpisy pre spoločnosti Európskeho spoločenstva. Direktívy boli uvedené v 70-tich

¹² U.S. Securities and Exchange Commission

¹³ Financial Accounting Standards Board

rokoch minulého storočia a základným princípom bolo, aby žiadna spoločnosť nemala nevýhodu z dôvodu rôznych právnych a účtovných noriem medzi krajinami. Direktívy boli ale len základ a obsahovali veľa miest pre rôznu interpretáciu. A čo viac ani nepokrývali všetky témy a prenechali množstvo oblasti pre národné štandardy. Z týchto dôvodov národné účtovné štandardy ostávali v čele vplyvu a je fakt, že niektoré nadnárodné európske spoločnosti si po roky adaptovali US GAAP a tým pádom prístup na americké akciové trhy. Po chvíľu to vypadalo reálne že US GAAP sa stanú dominantné v Európe.

- 4. direktíva, 1978 – upravuje finančné výkazy a poznámky. Cieľom 4. direktívy Rady Európskeho spoločenstva bolo priblížiť účtovné systémy členských krajín vrátane krajín pridružených a v nevyhnutnej miere zabezpečiť porovnateľnosť finančných výkazov ako výstupov finančného účtovníctva. Z tohto dôvodu obsahuje ustanovenia týkajúce sa formy finančných výkazov, obsahu položiek a oceňovacích pravidiel. Venuje sa taktiež obsahu poznámok a výročnej správy, ako aj zverejňovaniu finančných výkazov.
- 7. direktíva, 1983 – upravuje konsolidované finančné výkazy. Vyžaduje, aby materská spoločnosť zostavovala finančné výkazy aj za celú skupinu. Konsolidované finančné výkazy, konsolidovaná výročná správa, musia zobrazovať finančnú situáciu skupiny podnikov tak, ako keby sa jednalo o samostatnú účtovnú jednotku.
- 8. direktíva, 1984 – upravuje audítov, t.z. osoby overujúce finančné výkazy.

1.4. Konvergenčný proces medzi US GAAP a IFRS

Konvergenčný proces medzi dvoma účtovným štandardami oficiálne začal v septembri 2002 v Norwalk-u, kde FASB a IASB podpísali Memorandum o porozumení. Dohoda symbolizovala veľký krok vzájomného zblížovania US GAAP a IFRS. Hlavný cieľ „Norwal Agreement“, ako sa táto dohoda nazýva, je vyvíjanie kompatibilných účtovných štandardov. V spoločnom memorande z počiatku roku 2006 oficiálne uznali svoje povinnosti rozvíjať vysoko kvalitné, kompatibilné účtovné štandardy, použiteľné pre domáce i medzinárodné finančné výkazníctvo. K tomuto cieľu prijali tieto zásady¹⁴;

¹⁴ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetných znalostí pro každého*, 2008, s. 136

- existujúce štandardy finančného výkazníctva uviesť čo najrýchlejšie do plnej kompatibility,
- najvhodnejšou cestou k dosiahnutiu konvergenzie účtovných štandardov je trvalé vyvíjanie vysoko kvalitných, spoločných štandardov,
- pri snahe eliminovať rozdiely medzi dvoma súbormi vyžadujúcimi výrazné zlepšenie sa nebude postupovať podľa prameňov FASB alebo IASB, ale sa vyhotoví úplne nový spoločný štandard, ktorý bude schopný skvalitniť finančné informácie prezentované investorom,
- trvale koordinovať svoje krátkodobé i dlhodobé pracovné programy a uistiť sa, že i po dosiahnutí súladu bude kompatibilita naďalej zachovaná.

1.5. IFRS

V roku 1973 bola založená IASC a za svoj cieľ si vzala vytvoriť celosvetové účtovné štandardy, ktoré by mohli konkurovať US GAAP štandardom. IFRS obsahujú¹⁵:

- Úvodná časť – definuje účel IFRS, vymedzuje riadiace orgány, ich pracovný program a postupy. Ďalej zahrňuje stanovky Nadácie IASC ako sú právne formy, podľa ktorých je každá činnosť vykonávaná.
- *Predhovor* – k výkladu štandardov, v ktorom sa stanovujú tieto ciele:
 - formovať a vo verejnom záujme uvádzať účtovné štandardy, ktoré majú byť dodržiavané pri zverejnení úplnej sady výkazov finančného účtovníctva, propagovať ich celosvetové prijatie a dodržiavanie,
 - pracovať všeobecne pre zlepšenie a harmonizáciu právnych predpisov, účtovných štandardov a postupov vzťahujúcich sa k predkladaniu výkazov finančného účtovníctva.
- *Koncepčný rámec* – pre zostavovanie a predkladanie finančných výkazov.
- *Štandardy*
- *Interpretácie štandardov* – ich úlohou je rozhodovať o spôsobe riešenia sporných otázok.

Termín IFRS vznikol v roku 2001 a má široký význam. Je ním označovaná nová séria štandardov, ktoré vydáva IASB. Nový názov bol vytvorený s cieľom odlíšiť tieto nové

¹⁵ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept*, 2005, s. 28

štandardy od štandardov vydávaných predchodcom, teda IASC. Postupne sa však tento pojem začína používať pre štandardy obecné. Pod pojmom IFRS teda rozumieme Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS), Interpretácie Výboru pre interpretácie medzinárodného finančného výkazníctva (IFRIC¹⁶), Medzinárodné účtovné štandardy (IAS) a Interpretácia Stáleho interpretačného výboru (SIC¹⁷). K začiatku roku 2008, okolo 75 krajín vyžaduje aplikáciu IFRS alebo nejakú jeho modifikovanú formu¹⁸.

1.5.1. Proces tvorby IFRS

Do procesu tvorby je zapojené široké spektrum tvorcov i užívateľov účtovných závierok. Pri spracovávaní konkrétneho projektu sa obvykle postupuje v týchto krokoch¹⁹:

- 1) Zamestnanci IASB sú požiadaní o identifikáciu a prehľad všetkých bodov, ktoré sa vzťahujú k danému problému.
- 2) Štúdium národných účtovných predpisov a praxe a výmena názorov na problém s tvorcami národných štandardov.
- 3) Konzultácia s SAC²⁰ o vhodnosti pridania problému k agende IASB.
- 4) Vytvorenie poradnej skupiny, ktorá bude dávať odporúčenia Rade v rámci projektu.
- 5) Publikovanie diskusného materiálu pre verejné pripomienkovanie a diskusiu.
- 6) Publikovanie *Zverejneného návrhu*²¹ pre verejné pripomienkovanie, text musí byť schválený najmenej ôsmymi členmi IASB a musí obsahovať všetky nesúhlasné názory členov IASB.
- 7) Publikovanie *Zdôvodnenie záverov*²² v rámci *Zverejneného návrhu*.
- 8) Posudzovanie všetkých komentárov k diskusnému materiálu a zverejnenie návrhov, získaných v rámci lehoty na pripomienky.
- 9) Posudzovanie, či je vhodné vykonať verejné pripomienkové konanie, prípadne overenie v praxi, ak áno, tak ich vykonať.
- 10) Schválenie štandardov minimálne ôsmymi členmi IASB a zahrnutie všetkých nesúhlasných stanovísk do publikovaného štandardu.

¹⁶ Interpretations originated from the International Financial Reporting Interpretations Committee

¹⁷ Standing Interpretations Committee

¹⁸ Aktuálny zoznam krajín vyžadujúcich IFRS: <http://www.iasplus.com/country/useias.htm>

¹⁹ KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 2005, s. 8

²⁰ Standards Advisory Council – Poradný zbor

²¹ Exposure Draft - ED

²² Basic for Conclusions - BC

- 11) Publikovanie zdôvodnení záverov v rámci štandardu, vysvetlenie jednotlivých krokov procesu tvorby a spôsob ako IASB zaobchádzala s komentármi verejnosti na zverejnený návrh.

V niektorých prípadoch IFRS povoľujú pre zobrazovanie určitého problému dve rôzne riešenia – základné a alternatívne riešenie. Účtovná závierka spoločnosti môže byť označená ako závierka, ktorá je v súlade s IFRS, pri použití ktorejkoľvek z týchto dvoch možností. Cieľom IASB do budúcnosti je však obmedzovanie rozdielov vo vykazovaní a preto smeruje k zákazu možnosti voľby.

1.5.2. Koncepčný rámec

V koncepčnom rámci sa definuje:

- cieľ účtovnej závierky,
- kvalitatívne charakteristiky, ktoré vyjadrujú prínosnosť informácií účtovnej závierky,
- obsah, spôsob rozpoznávania a oceňovania základných prvkov, ktoré tvoria obsah účtovnej závierky,
- pojmami kapitálu a uchovania kapitálu.

Koncepčný rámec účtovných štandardov bol schválený v roku 1989. Sú v ňom uvedené základné predpoklady, z ktorých vychádza text IFRS. Zastrešuje všetky štandardy. Pokiaľ by sa však vyskytol rozpor medzi znením niektorého štandardu a Koncepčným rámcom, postupuje sa podľa príslušného štandardu. V súčasnej dobe je však nutné konštatovať, že text Koncepčného rámca odráža okolnosti doby jeho vzniku. Aj keď konkrétny IFRS bežne pracuje s určitými účtovnými pojmami, definície mnohých zásadných pojmov v Koncepčnom rámci úplne chýbajú (napríklad definície pojmov fair value, gains, losses a pod.) Náprava tohto stavu sa očakáva v rámci pokračujúceho procesu konvergenzie, ktorého cieľom je budúce zjednotenie požiadavkou IFRS a americký účtovných štandardov US GAAP.

Užívatelia účtovnej závierky

Užívateľov účtovnej závierky tvorí pestrá skupina rôznych záujmových skupín. Medzi potrebu *Investora* patrí informácia o riziku spojenom z jeho investovaním a rentabilita investovaných peňazí. Ak sa nachádza v pozícii akcionára, zaujíma ho informácia o prípadnej výške dividendy alebo kondícia podniku, ktorá by pomohla pri rozhodovaní medzi nákupom či predajom podielu. *Zamestnanci* majú záujem o informácie, ktoré potvrdia, že ich pracovné miesto je stabilne a o možnosti odmeny, prémie alebo iného zamestnaneckého pôžitku. *Dodávatelia* majú záujem o informácie, na základe ktorých zistia či ich pohľadávky budú včas splatené a podobne *Zákazníci* informácie týkajúce sa dlhodobého vzťahu, ktorý im zabezpečí do budúcnosti stabilnú dodávku tovarov a služieb. A samozrejme aj všadeprítomná *Vláda*, ktorá má záujem o informácie aby mohla regulovať podniky, vyberať dane a zbierať štatistické údaje o národnej ekonomike.

Ekonomické rozhodnutia ktoré užívatelia účtovnej závierky uskutočnia, závisia od informácií ktoré majú k dispozícii. Na základe nich vedia určiť schopnosť účtovnej jednotky vytvárať zisk, platiť svojich zamestnancov, splácať dlhy a podobne. Optimálne využívanie zdrojov v minulosti, vytvára predpoklad na to isté v budúcnosti. Informácia o finančnej štruktúre zase poskytuje informácie o prípadných budúcich pôžitkoch. Podobne získavajú aj informácie o výkonnosti, efektívnosti a o zmenách vo finančnej pozícii.

Charakteristika účtovnej závierky

Skôr než vysvetlím požiadavky účtovnej závierky, je dôležité spomenúť dve základné predpoklady. Účtovná závierka sa zostavuje na *akruálnej báze*, čo znamená že výsledky transakcií a iných skutočností sa uznávajú v období v ktorom k nim dochádza, teda nie kedy účtovná jednotka prijíma a vydáva peniaze. Druhým predpokladom je *trvanie účtovnej jednotky*, teda podnik neuvažuje o ukončení svojej činnosti. Ak ale existuje takýto zámer, musí byť účtovná závierka spracovaná na základe inej bázy a táto báza musí byť uverejnená.

Kvalitatívne charakteristiky sú rysy, vďaka ktorým sú informácie v účtovnej závierke užitočné pre jej užívateľov²³:

- *Zrozumiteľnosť* – pre užívateľa s dostatočnými znalosťami musí byť pri vynaložení náležitého úsilia účtovná závierka zrozumiteľná. To ale neznamená, že zložitejšie informácie potrebné kekonomickému rozhodovaniu budú z účtovných výkazov vyňaté, aby neboli pre určitého užívateľa ťažko pochopiteľné.
- *Relevancia* – účtovné výkazy majú obsahovať len potrebné informácie, ktoré budú slúžiť užívateľom a nie nepotrebné informácie, ktoré nie sú pre užívateľa prínosom a ktoré zbytočne zvyšujú náklady účtovnej jednotky. *Významnosť* závisí na veľkosti položky alebo chyby, ktorá môže vzniknúť pri jej vynechaní alebo chybnom uvedení.
- *Spôľahlivosť* – poskytnuté informácie nesmú obsahovať závažnú chybu, skreslenie aby užívateľ sa na ne mohol spoľahnúť. *Obsah nad formou*; je potrebné aby informácia prezentovala skutočnosť v zhode s jej podstatou a ekonomickou realitou a nie prednostne v zhode s právom. Aby informácie boli spoľahlivé, musia mať *nestrannosť*, tj. neskreslené. Pracovník zostavujúci účtovanú závierku musí mať na mysli princíp *opatrnosti*, účtovná závierka musí byť nestranná a spoľahlivá. Preto nie je možné vytváranie skrytých rezerv, nadhodnocovaniu nákladov a pod. Všetky informácie obsiahnuté v účtovnej závierke musia byť *úplné*.
- *Zrovnateľnosť* – užívatelia musia mať možnosť zrovnávať informácie v časovej rade v rámci spoločnosti, medzi účtovnými jednotkami aby mohli hodnotiť finančnú pozíciu, výkonnosti a ich zmeny.

²³ International Accounting Standards Board. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)*, 2005, s. 38

2. Účtovná závierka podľa IFRS

2.1. IFRS 1: Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva

Účelom štandardu je, aby už hneď prvá závierka podľa IFRS obsahovala informácie ktoré sú užitočné a zrovnateľné a poskytuje vhodné východisko pre prípravu účtovných závierok podľa IFRS. Prechod z národných účtovných štandardov k IFRS je podmienený niekoľkými podmienkami. Základnou podmienkou je úplná retrospektívna aplikácia²⁴ dát k dátumu zahajovanej IFRS účtovnej závierky. Avšak je tu niekoľko dobrovoľných oslobodení²⁵ a štyri výnimky požiadavky na retrospektívnu aplikáciu. Oslobodenia sa týkajú tých štandardov, o ktorých si IASB mieni, že retrospektívna aplikácia by bola príliš náročná a vo výsledku by náklady na ich dosiahnutie presiahli prínosy pre užívateľov. Podnik si sám vyberie ktoré oslobodenia využije. Štandard obsahuje aj povinné výnimky, ktoré sa týkajú retrospektívnej aplikácia niektorých aspektov u; *odúčtovanie finančných aktív a finančných záväzkov, zaist'ovacie účtovníctvo, odhadov a aktív klasifikovaných ako držané k predajú a ukončovacím činnostiam.*

Prvá účtovná závierka podľa IFRS obsahuje zrovnávanie informácie minimálne za jedno minulé obdobie. Ak podnik poskytuje informácie ktoré IAS 1 nevyžaduje ale vyžadovala ich predošlá národná úprava je potrebné to uviesť, aby bolo zrejmé, že poskytnutá informácia nie je podľa IFRS. Podnik musí vysvetliť dopad prechodu na IFRS na jeho finančnú pozíciu, výkonnosť, peňažné toky a predložiť rozdiely vo výške vlastného kapitálu, podľa predošlého štandardu a IFRS k dátumu prechodu. Rozdielu výšky čistého zisku alebo straty za posledné obdobie obsiahnuté v súčasnej účtovnej závierke.

2.2. IAS 1: Prezentácia účtovnej závierky

Predtým než sa začnem venovať samotnému štandardu, zmienim sa o jeho aktuálnom pozmenení. Revidovaný štandard IAS 1 bol vydaný v septembri 2007. Jeho cieľom je

²⁴ Ako keby IFRS podnik používal odjakživa.

²⁵ patria tu; podnikové kombinácie, reálna hodnota alebo precenenie ako domnelá obstarávacia cena, zamestnanecké pôžitky, kumulatívny rozdiel z prepočtu cudzej meny, zložené finančné nástroje, aktíva a záväzky dcérskych, pridružených a spoločných podnikov, klasifikácie skôr uznaných finančných nástrojov, transakcie spočívajúce v úhradách viazaných na akcie, poisťné zmluvy, záväzky súvisiace s vyradením zahrnuté do obstarávacej ceny pozemku, budov a zariadení, leasingy, ocenenie finančných aktív a finančných záväzkov reálnou hodnotou pri prvotnom uznaní.

zlepšenie možnosti na analýzu a porovnávanie informácií obsiahnutých v účtovných závierkach. Hlavné zmeny oproti predchádzajúcej verzii sú nasledujúce²⁶:

- Zmeny v terminológii, najmä súvaha je nahradená výkazom o finančnej pozícii.
- Jeden výkaz ziskov a strát môže byť prezentovaný buď v jednom výkaze uznávaných ziskov a strát alebo vo dvoch oddelených výkazoch – výkaz zisku a strát a výkaz uznávaných ziskov a strát.
- Zavedenie výkazu uznávaných ziskov a strát, v ktorom sú obsiahnuté všetky položky ziskov a strát, bez ohľadu na to, či sú vykazované do výkazu ziskov a strát alebo priamo vo vlastnom kapitály.
- Dividendy nemôžu byť vykazované vo výkaze ziskov a strát.

Vydanie tohto revidovaného štandardu uzavrelo prvú fázu spoločného projektu IASB a FASB zameraného na harmonizáciu zverejňovania účtovnej závierky. Štandard je účinný pre účtovné závierky za obdobie začínajúce 1. januárom 2009 alebo neskôr a skoršie prevzatie je povolené.

Tabuľka 1: Prehľad terminológie

Starý štandard	Nový štandard
Balance sheet (<i>Súvaha</i>)	Statement of financial position
Income statement (<i>Výkaz ziskov a strát</i>)	Statement of comprehensive income
	Income statement (separate) and Statement of comprehensive income (two statements)
Cash flow statement (<i>Výkaz peňažných tokov</i>)	Statement of cash flows

Prameň: vlastné konštrukcia

Cieľom štandardu IAS 1 je predpísať základne pravidla prezentácie účtovnej závierky a zabezpečiť zrovnateľnosť účtovných závierok s predchádzajúcim účtovným obdobím a taktiež s ostatnými účtovnými jednotkami. Tak aby boli konkrétne informačné potreby užívateľov účtovnej závierky uspokojené.

²⁶ Komora auditorů České republiky. *Byl vydán revidovaný standard IAS 1* [online]. c1996 [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW: <http://www.kacr.cz/article.asp?nDepartmentID=181&nArticleID=596&nLanguageID=1>.

Kompletná účtovná závierka pozostáva z²⁷;

- *Súvaha,*
- *Výkaz ziskov a strát,*
- *Zmeny vo vlastnom imaní* zobrazujúce;
 - všetky zmeny vo vlastnom imaní; alebo
 - zmeny vo vlastnom imaní iné ako tie, ktoré vznikajú z kapitálových transakcií s vlastníkmi a z rozdeľovania vlastníkom.
- *Výkaz peňažných tokov,*
- *Poznámky k finančným výkazom,* ktoré obsahujú súhrn uplatňovaných účtovných zásad a iné vysvetľujúce poznámky.

2.2.1. Zostavenie a zverejnenie výkazov

Okrem výnimky, keď štandard alebo interpretácia to povoľujú či vyžadujú, musia byť uverejnené zrovnávajúce informácie o predchádzajúcom období u všetkých čiastkach v účtovnej závierke. Zrovnávajúca informácia musí zahŕňať taktiež popisné informácie, ktoré sú relevantne pre pochopenie účtovnej závierky bežného obdobia. Ak prezentácia či klasifikácia položky účtovnej závierky bola pozmenená, zrovnávajúca čiastka musí byť neklasifikovaná pokiaľ to je vykonateľné. Ak zrovnávajúca čiastka je zmenená, účtovná jednotka je povinná to zverejniť²⁸. Ak je nevykonateľné zrovnanie hodnôt, účtovná jednotka uvedie dôvod prečo to nie je možné vykonať a uviesť povahu úprav, ktoré boli vykonané.

Účtovná závierka a jej jednotlivé komponenty musia byť jasne identifikovateľné a odlišiteľné od ostatných informácií v rovnakom publikovanom dokumente. Ďalej musia byť nasledujúce informácie zreteľne vystavené a zopakované v prípade, že si to vyžaduje správne pochopenie prezentovaných informácií²⁹:

²⁷ International Accounting Standards Board. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)*, 2005, s. 609

²⁸ Konkrétne; povahu reklasifikácie, čiastku každej položky alebo triedy položiek, ktoré sa neklasifikujú a dôvod reklasifikácie.

²⁹ International Accounting Standards Board. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)*, 2005, s. 616

- názov podniku,
- či sa jedná o individuálnu alebo konsolidovanú účtovnú závierku,
- dátum alebo obdobie, ktorého sa účtovná závierka týka,
- menu vykazovania podľa definície v IAS 21³⁰,
- mieru zaokrúhľovania.

Účtovná závierka musí byť prezentovaná minimálne jedenkrát ročne. Ak tomu tak nie je a vydanie ďalšej účtovnej závierky je kratšie alebo dlhšie ako rok od predošlého vydania, musí účtovaná jednotka uviesť dôvod toho a fakt že zrovnanie medzi časťami účtovnej závierky nie je úplne možné.

2.2.2. Súvaha

Účtovný štandard neprikazuje presne všetky položky súvahy ale prezentuje minimálny rozsah položiek. Podnik si ju už následne podľa svojej vlastnej potreby rozširuje podrobnejšie a pridáva doplnkové informácie. Taktiež je na rozhodnutí podniku či bude vykazovať položky aktív a záväzkov na krátkodobé a dlhodobé alebo sa rozhodne ich vykazovať podľa stupňa ich likvidity. Akúkoľvek formu prezentácie si podnik vyberie, pre každú jednu položku aktív a záväzkov, zverejní u jednotlivcej jej hodnoty i tú jej časť, kde sa predpokladá vyrovnanie z do 12 mesiacov alebo nad 12 mesiacov od súvahového dňa. Pomocou tohto princípu IAS 1 rozdeľuje aktíva a záväzky na krátkodobé a dlhodobé³¹;

Aktívum krátkodobé, je držané za účelom predaja, spotreby do 12 mesiacov. Patria tu aj peniaze a rôzne peňažné ekvivalenty. Všetky aktíva ktoré nespĺňajú tieto podmienky sa klasifikujú ako dlhodobé.³²

Záväzok krátkodobý, jeho vyrovnanie sa predpokladá v rámci normálneho prevádzkového cyklu podniku, resp. má byť uhradené v rámci 12 mesiacov. Všetky záväzky, ktoré nespĺňajú tieto podmienky sa klasifikujú ako dlhodobé.

³⁰ Vplyv zmien kurzov cudzích mien (v úvodnom zozname Nariadenia: Účinky zmien v kurzoch cudzích mien)

³¹ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*, 2004, s. 193

³² Zahrňujú; hmotné a nehmotné aktíva, finančné aktíva, prevádzkové aktíva; dlhobodej povahy.

Štandard neprikazuje presnú formu ani obsah súvahy, uvádza len minimálny rozsah položiek ktoré vyžaduje. Je na zvážení podniku, ktoré položky bude súvahy rozpisovať do detailu alebo na druhej strane ktoré agreguje. Pri tomto by sa mal riadiť úmyslom, poskytnúť užívateľovi tie najkvalitnejšie informácie (a nevýznamné položky agregovať).

Tabuľka 2: Minimálne položky súvahy podľa štandardu

Aktíva	Závazky a vlastný kapitál
pozemky, budovy a zariadenia	obchodné a iné záväzky
investície do nehnuteľností	rezervy
nehmotné aktíva	finančné záväzky
finančné aktíva	záväzky a aktíva vyplývajúce zo splatnej dane
investície	odložené daňové záväzky a odložené daňové aktíva
biologické aktíva	menšinový podiel prezentovaný v rámci vlastného kapitálu
zásoby	vydaný kapitál a rezervné fondy pripadajúce vlastníkom spoločnosti
pohľadávky	
peniaze a ich ekvivalenty	

Prameň: vlastná konštrukcia na základe: International Accounting Standards Board. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), 2005, s. 620

V Súvahe alebo v Poznámke je podnik povinný zverejniť ďalšie informácie. Pre ich obsiahlosť sú uverejnené v Prílohe č.2 tejto diplomovej práce.

2.2.3. Výkaz ziskov a strát

Podobne ako u súvahy, štandard nič neprikazuje, len prezentuje minimálne položky, ktoré musí podnik vykazovať, jedná sa o tieto údaje:³³

- výnosy,
- finančné náklady,

³³ International Accounting Standards Board. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), 2005, s. 613

- podiel na zisku alebo strate z pridružených spoločností,
- daňové náklady,
- výsledok pred zdanením vyplývajúci zo zvyšku majetku alebo z ukončenej činnosti,
- zisk alebo stratu a,
- zisk alebo strata z menšinového podielu.

Všetky významné položky výnosov a nákladov, či už svojou povahou alebo čiastkou musia byť uvedené samostatne³⁴. Podnik je povinný predložiť analýzu nákladov na základe klasifikácie založenej na druhu nákladov alebo ich funkcie v rámci podniku podľa toho, ktorá z možností poskytne spoľahlivé a relevantnejšie informácie.

Tabuľka 3: Výkaz ziskov a strát s klasifikáciou nákladov podľa funkcie

Výkaz ziskov a strát a s klasifikáciou nákladov podľa funkcie	
Výnosy	X
Náklady na predaj	-X
<i>Hrubý zisk</i>	<i>X</i>
Ostatné výnosy	X
Odbytové výnosy	X
Odbytové náklady	-X
Administratívne náklady	-X
Ostatné náklady	-X
Zisk	X

Prameň: vlastná konštrukcia na základe; International Accounting Standards Board. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), 2005, s. 625

Podnik ktorý klasifikuje náklady podľa funkcie musí v poznámkach zverejniť ďalšie informácie o druhových nákladoch vrátane odpisov a nákladov na zamestnanecké pôžitky.

³⁴ Napríklad: zníženie hodnoty zásob, pozemkov, budov a zariadení na čiastku spätne získateľnú. Reštrukturalizačnú činnosť podniku, vyradenie položiek majetku, investícií, ukončovacej činnosti, urovnávania sporov a iných zrušených aktív.

Tabuľka 4: Výkaz ziskov a strát s klasifikáciou nákladov podľa druhu

Výkaz ziskov a strát s klasifikáciou nákladov podľa druhu		
Výnosy		X
Ostatné prevádzkové výnosy		X
Zmena stavu zásob hotových výrobkov a nedokončenej výroby	X	
Spotreba materiálu a surovín	X	
Náklady na zamestnanecké pôžitky	X	
Odpisy a amortizácia	X	
Ostatné náklady	X	
<i>Náklady celkom</i>		<i>-X</i>
Zisk		X

Prameň: vlastná konštrukcia na základe; International Accounting Standards Board. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), 2005, s. 625

Vo Výkaze ziskov a strát alebo v Poznámke je podnik povinný zverejniť ďalšie informácie. Pre ich obsiahlosť sú uverejnené v Prílohe č.2 tejto diplomovej práce.

2.2.4. Výkaz zmien vo vlastnom imaní

Podnik je povinný prezentovať výkaz o zmenách vo vlastnom imaní. Štandard umožňuje voľbu medzi dvoma variantmi výkazu;

- Výkaz o zmenách vo vlastnom imaní³⁵
- Výkaz o rozpoznávaných ziskoch/prírastkoch a stratách/úbytkoch^{36,37}

Požiadavky podľa štandardu pre výkaz sú nasledujúce³⁸:

- a) zisk alebo strata za obdobie,
- b) každá položka výnosov alebo nákladov za obdobie, ktorá bola účtovaná priamo do vlastného kapitálu a súčet týchto položiek,

³⁵ Statement of Changes in Equity

³⁶ Statement of Recognized Gains and Losses

³⁷ Taktiež sa používa názov Výkaz o úplnom (komplexom) výsledku (Statement of Comprehensive Income).

³⁸ KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 2005, s. 90

- c) celkové výnosy a náklady za obdobie, so samostatným uvedením celkovej čiastky³⁹, pripadajúcej vlastníkom materskej spoločnosti a menšinového podielu,
- d) dopad zmien v účtovných politikách a opráv chýb pre každú zložku vlastného kapitálu,

Vo Výkaze zmien vo vlastnom imaní alebo v Poznámke je podnik povinný zverejniť ďalšie informácie. Pre ich obsiahlosť sú uverejnené v Prílohe č.2 tejto diplomovej práce.

2.2.5. Výkaz peňažných tokoch

Informácie obsiahnuté vo výkaze o peňažných tokoch poskytujú základ pre posúdenie podnikovej schopnosti vytvárať peňažné prostriedky⁴⁰ a o využití peňažných tokov⁴¹. Všetky podniky majú povinné prezentovať Výkaz o peňažných tokoch navzdory ich veľkosti a odvetviu v ktorom podnikajú. Jedine pohyby peňažných prostriedkov sú zaznamenávané do Výkazu peňažných tokov. Je preto dôležité odlišovať transakcie v ktorých je príjem a výdaj je v jednom období a samotný pohyb peňažných prostriedkov v inom.

Výkaz o peňažných tokoch má vyhradiť svoj vlastný samostatný štandard IAS 7 – Výkazy peňažných tokov⁴² a pre našu potrebu bude stačiť ak si už len zadefinujeme povinné tri kategórie na ktoré sa formát výkazu delí:

- Peňažné toky z prevádzkových činností,
- Peňažné toky z investičných činností,
- Peňažné toky z financovania.

a obe metódy zostavovania Výkazu peňažných tokov na:

- Priama metóda,
- Nepriama metóda.

³⁹ súčet bodov a) a b)

⁴⁰ Cash – zahŕňa peňažnú hotovosť a vklady na požiadanie.

⁴¹ Cash Flows – sú to príjmy a odtoky peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov.

⁴² Cash Flow Statement

Vo Výkaze peňažných tokov alebo v Poznámke je podnik povinný zverejniť ďalšie informácie. Pre ich obsiahlosť sú uverejnené v Prílohe č.2 tejto diplomovej práce.

2.2.6. Poznámky k finančným výkazom

Pretože výkazy obsahuje základne informácie a čísla, štandard vyžaduje vyhotoviť ku každému výkazu poznámky s bližšími informáciami a podrobnejšou analýzou vykazovaných častok. Poznámky majú obsahovať:

- prehlásenie o zhode s IFRS,
- poznámky o použitých oceňovacích konceptoch⁴³,
- podporné informácie, podmienené udalosti.

Kompletných prehľad požiadaviek v Poznámke k účtovným výkazom, je pre svoju obsiahlosť uverejnený v Prílohe č.2 tejto diplomovej práce.

Porovnanie IAS 1 s Českou účtovnou legislatívou

Česká účtovná závierka obsahuje súvahu, výkaz ziskov a strát a prílohu. Na rozdiel od IFRS, ktorého účtovná závierka *musí* obsahovať, takže Česká účtovná závierka *môže* zahrňovať taktiež aj prehľad o peňažných tokoch a prehľad o zmenách vlastného imania. Formát súvahy a výkazu ziskov a strát je predpísaný. Ďalej je povolené účtovanie mimoriadnych nákladov a výnosov, napríklad opravy minulých účtovných období, náklady na zmenu metódy, mimoriadne škody na majetku, náklady a výnosy z titulu postúpenia alebo ukončenia činnosti podniku. Taktiež sa oproti IFRS nevyžaduje uvádzať samostatne zisk alebo stratu prisúdiacu väčšinovým alebo menšinovým vlastníkom.

⁴³ Štandard pozná tieto oceňovacie báze: historických nákladov, bežnej ceny, realizovateľnej hodnoty, súčasnej hodnoty a reálnej hodnoty.

2.3. Spôsoby uznávania, oceňovania a vykazovania položiek účtovnej závierky podľa IFRS

2.3.1. IAS 16: Nehnutelnosti, stroje a zariadenia

Štandard IAS 16 – Nehnutelnosti, stroje a zariadenia sa vzťahuje na dlhodobé hmotné aktíva, s výnimkou prípadov, keď si iný štandard vyžaduje iný postup. To sa týka biologických aktív, ktoré sú spracované v štandarde IAS 41 – Poľnohospodárstvo a nerastných práv a zdrojov. Tento štandard sa používa aj na nedokončené nehnuteľnosti, ktoré až po ich dokončení budú predmetom štandardu IAS 40 – Investície v nehnuteľnostiach.

Definícia nehnuteľností, strojov a zariadení nám hmotné aktíva definuje ako držané aktíva z dôvodu použitia vo výrobe alebo zásobovanie tovarom, službami, či k určené k prenájmu a očakáva sa ich využívanie dlhšie než jedno účtovné obdobie.

Položky nehnuteľností, strojov a zariadení je uznaná ako aktívum ak splňuje tieto požiadavky⁴⁴:

- je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky spojené s daným aktívom poplynú do podniku; a
- je možné spoľahlivo oceniť obstarávacie náklady danej položky.

Členenie jednotlivých nehnuteľností, strojov a zariadení si určuje podnik samostatne podľa typu svojej činnosti. Sám rozhoduje, ktoré položky uzná samostatne a tie nevýznamné položky agreguje – uzná ich ako celok. Náhradne diely, ktoré podnik predpokladá že budú používané dlhšie než jeden rok, sa neklasifikujú ako zásoby ale ako aktíva do nehnuteľností, strojov a zariadení. Ak aktívum obsahuje náhradný diel, ktorý sa dá použiť len ku konkrétnej položke, taktiež sa riadi týmto štandardom a odpisujú sa jednotlivé komponenty samostatne, podľa svojej dĺžky životnosti.

Obstarávacía cena aktív (nerozlišujeme či sa jedná o nakúpené aktívum alebo aktívum vytvorené vlastnou činnosťou podniku), obsahuje nákupnú cenu vrátane cla

⁴⁴ International Accounting Standards Board. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), 2005, s. 861

a nenárokovateľných daní. Ďalej sa prirátavajú, tzv. Priamo priraditeľné náklady, ktorými napríklad sú:

- náklady na dopravu, dodanie a manipuláciu,
- náklady na inštaláciu a montáž,
- mzdové náklady priamo sa vzťahujúce k výstavbe a obstaraniu aktíva.

Do obstarávacej ceny ale nie je možné zaradiť tieto náklady:

- náklady na otvorenie novej prevádzky,
- náklady na uvedenie nového výrobku a služby,
- správne náklady a náklady na premiestnenie prevádzky.

Čo sa týka *nákladov na odstránenie aktíva a uvedenie miesta do pôvodného stavu*, tieto náklady môžu byť vynaložené buď pri obstaraní aktíva alebo na konci doby životnosti. V oboch prípadoch sú odpisované po celú dobu použiteľnosti aktíva a oceňujú sa v súlade so štandardom IAS 37 – Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky.

Oceňovanie

Podnik si vyberá jeden model oceňovania, ktorý následne musí použiť u celej triedy pozemkov, budov a zariadení⁴⁵:

- model *Obstarávacej ceny* – obstarávacia cena znížená o oprávky a znížená o kumulované straty zo zníženia hodnoty majetku,
- model *Precenenia* – reálna hodnota⁴⁶ znížená o oprávky a znížená o kumulované straty zo zníženia hodnoty majetku.

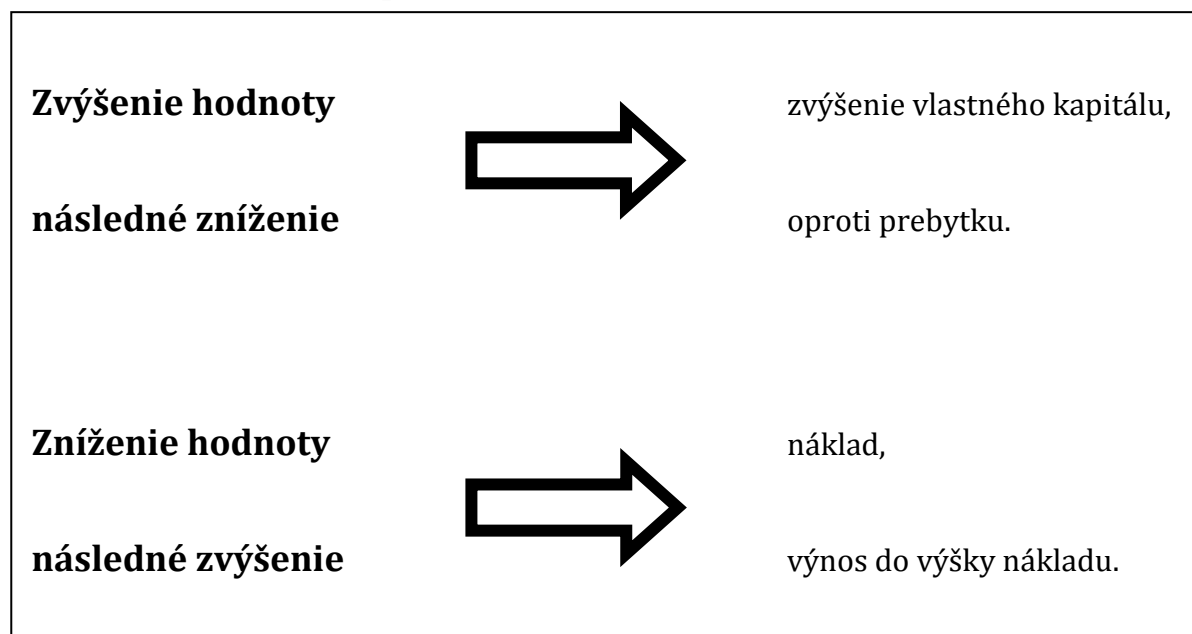
U modelu *Precenenia* je následne precenenie závisle od pohybu tržnej ceny. V prípade významnej zmeny, je nutné ďalšie precenenie. V ostatných prípadoch stačí preceňovať

⁴⁵ Triedy môžu byť: pozemky, budovy, stroje, lode, lietadlá, motorové vozidlá, nábytok a príslušenstvo, kancelárske zariadenia.

⁴⁶ U pozemkov a budov je cena obvykle tržná, stanovená odborným znalcom. U hnuiteľných vecí sa tieto položky ohodnocujú vo výške svojich reprodukčných nákladov

v rozmedzí troch až piatich rokov. Oprávky sa k dňu precenenia preceňujú buď v rovnakom pomere ako pomer reálnej a účtovnej hodnoty aktíva alebo vylúčením z účtovníctva, aby sa účtovná hodnota rovnala reálnej hodnote. Pokiaľ je reálna hodnota vyššia než pôvodná obstarávacía cena aktíva, je nutné ešte navýšiť hrubú hodnotu aktíva.

Schéma 1: Zaúčtovanie precenenia



Prameň: Ing. Eva Hýblová, Ph.D, Mezinárodní účetnictví, IAS 16, prednáška

Odpisy

Podnik samostatne odpisuje nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktorých cena je významná. Ak majú položky rovnakú dobu použiteľnosti a rovnaký spôsob odpisovania, tak sú pre účely odpisovania zoskupené. Metódu akou bude odpisovať, si podnik vyberá na základe spôsobu, akým sú ekonomické úžitky z aktíva spotrebovávané. Zostatková hodnota aktíva sa na konci účtovného obdobia preskúmava, či sa jeho hodnota nelíši od predošlých odhadov a prípadný rozdiel sa vykáže v súlade so štandardom IAS 8 – Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.

Odpisovanie aktíva začína v momente, keď je pripravené na používanie a končí jeho vyradením. Počas tejto doby nie je možné prerušiť odpisovanie. Životnosť aktíva si podnik určuje na základe týchto faktorov:

- očakávané použitie aktíva podľa kapacity a výkonnosti,
- očakávané opotrebenie a zastaranie,
- na základe úsudku, skúsenostiach, zákonných či iných opatreniach.

Na základe týchto faktorov si potom podnik môže vybrať z nasledujúcich metód odpisovania⁴⁷:

- *rovnomé odpisy* – po celú dobu používania je aktívum odpisované rovnomerne rovnakou čiastkou,
- *výkonová metóda* – na základe životnosti aktíva sa stanoví odpis na jednu mernú jednotku a následne na základe skutočného objemu výroby je stanovovaný odpis za obdobie,
- *zrýchlené odpisy*;
 - metóda DDB⁴⁸ - metóda dvojnásobného zrýchlenia, konštantná odpisová sadzba a klesajúci odpisový základ,
 - metóda SYD⁴⁹ - konštantný odpisový základ a klesajúca odpisová sadzba.

Nehnutelnosti, stroje a zariadenia sa vyradzujú zo súvahy v okamžiku vyradenia alebo vtedy keď už sa nedajú očakávať ďalšie budúce ekonomické úžitky spojené s užívaním alebo predajom aktíva. Zisk alebo strata plynúca z likvidácie a vyradenia aktíva je vykazovaná vo výkaze ziskov a strát v okamžiku, keď je položka odúčtovaná.

Pre všetky triedy aktív podnik zverejňuje:

- použité spôsoby ocenenia,
- odpisové metódy,
- doba použiteľnosti alebo odpisové sadzby,
- hrubé účtovné hodnoty a akumulované odpisy.

⁴⁷ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept*, 2005, s. 140

⁴⁸ Double declining balance method

⁴⁹ Sum of the years digits

Porovnanie s Českou účtovnou legislatívou

Českú účtovnú legislatívu nedovoľuje používanie preceňovacieho modelu a do obstarávacej ceny aktíva nie je možné zahrňovať náklady na odstránenie aktíva a uvedenie miesta do pôvodného stavu. Čo sa týka problematiky odpisov, podľa IFRS nie je dôležité vlastníctvo aktíva ale schopnosť podniku ovládať úžitky plynúce z podniku. To je rozdiel oproti českej legislatíve, ktorá nepovoľuje odpisovanie aktíva na ktoré nemajú vlastnícke právo. Ďalej nie je povolené komponentné odpisovanie, ale je tu možnosť vytvárať rezervy na opravy hmotného majetku priamo do výkazu zisku a strát. Výdaje na obnovu a výmenu aktíva sa účtujú ako opravy a technické zhodnotenia (v IFRS je možnosť účtovať ako obstaranie samostatného aktíva).

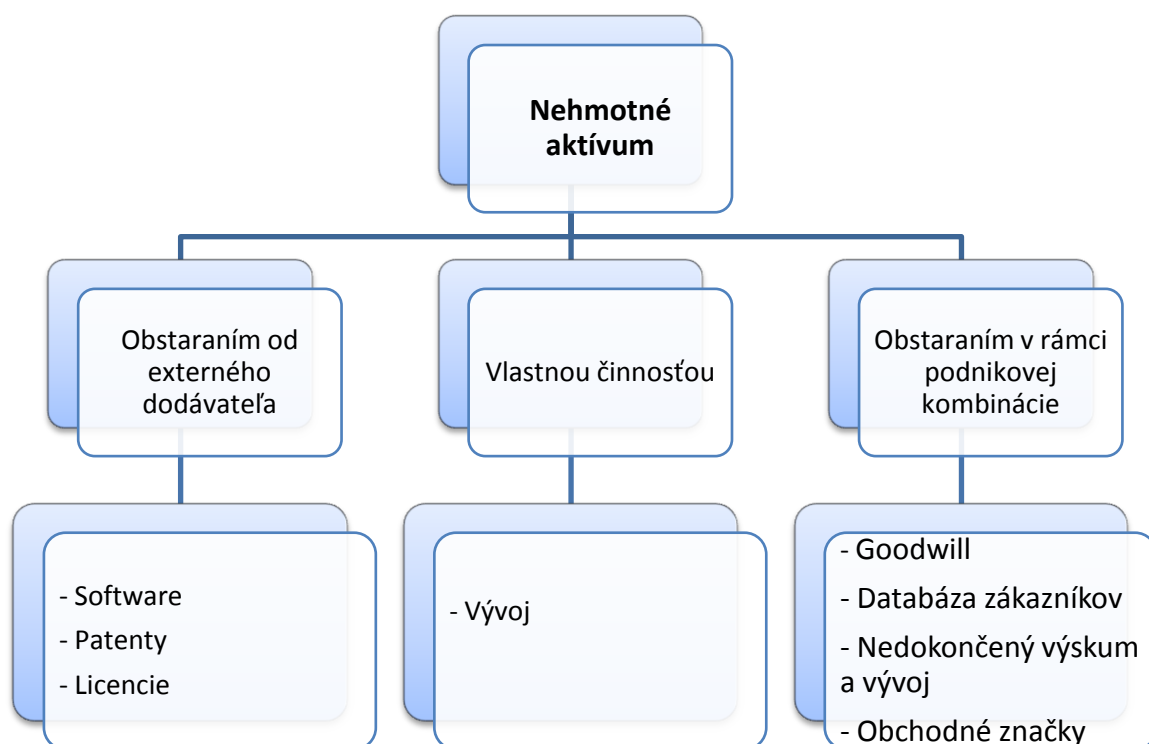
2.3.2. IAS 38: Nehmotný majetok

Nehmotným majetkom je také aktívum, ktoré spĺňa tieto podmienky;

- zdroj a ekonomický úžitok je kontrolovaný podnikom,
- má nehmotný charakter,
- je identifikovateľné.

Podnik môže uznať identifikovateľné aktíva, ktoré je možné jednoznačne odlíšiť od goodwill-u. Nehmotné aktívum je oddeliteľné a je možné ho vyčleniť z podniku, či predať, previesť.. Podnik ovláda aktívum, pokiaľ je schopný získať budúci ekonomický úžitok plynúci z príslušnosti zdroja a môže obmedziť prístup ostatných k tomuto úžitku.

Schéma 2: Vznik nehmotného aktíva



Prameň: vlastná konštrukcia na základe; ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUSKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – PRAKTICKÉ APLIKACE, 2008, s. 109

Nehmotné aktívum sa uznáva vtedy ak;

- spĺňa definíciu nehmotného aktíva,
- je pravdepodobné, že budúci ekonomický úžitok prinesie podniku,
- dá sa spoľahlivo oceniť.

Pri *samostatnom obstaraní* nehmotného aktíva, sa jeho obstarávacia cena skladá z kúpnej ceny vrátane, cla, daní a ďalších priamo priraditeľných nákladov. Náklady na vývoj sa aktivujú len vtedy, ak je dokázaná technická prevoditeľnosť dokončeného nehmotného aktíva, ktoré bude možné využívať či predať. Nehmotné aktívum *obstarané v rámci podnikovej kombinácie* je uznané oddelene od goodwill-u ak je identifikovateľné, teda, ak je oddeliteľné a vyplýva so zmluvných alebo zákonných práv. Aktíva obstarané zmenou za iné nepeňažné aktívum alebo ich kombináciou, je ocenené reálnou hodnotou s výnimkou, ak sa nejedná o nekomerčnú transakciu alebo sa nedá stanoviť reálna hodnota. Goodwill vytvorený vlastnou činnosťou sa nevykazuje. Ostatné nehmotné aktíva sa veľmi problémovo identifikujú ako aktívum, či vytvoria budúci ekonomický

úžitok a je nutné aby podnik v období vytvárania aktíva rozpoznával fáze výskumu a vývoja.

Výdaje sa zahrňujú do nákladov v okamžiku ich vzniku, s výnimkou prípadov, keď sa jedná o výdaje vynaložené na obstaranie nehmotného majetku, ktoré spĺňa podmienky pre aktiváciu a položky získanej v rámci podnikovej kombinácie, ktoré nemôžu byť uznané ako samostatné aktívum, v tomto prípade výdaje tvoria časť goodwill-u.

Podnik si ako svoje účtovné pravidlo môže zvoliť pre oceňovanie *Model obstarávacej ceny*, kde sa nehmotný majetok oceňuje obstarávacou cenou zníženou o kumulovanú amortizáciu a o prípadné straty zo zníženej hodnoty. Druhou možnosťou je *Model precenenia* ktorý je ale povolený len za určitých podmienok spomenutých v samotnom štandarde.

Nehmotné majetok z neurčitou dobou použiteľnosti nie je možné odpisovať, keďže nemá dohľadný koniec doby, počas ktorej by z nej podnik mal očakávaný ekonomický úžitok. V tomto prípade sa ale musí nehmotne aktívum ku každému súvahovému dňu testovať na zníženie hodnoty. Ak je spätné ziskateľná čiastka nižšia než účtovná hodnota, je zaúčtovaná strata zo zníženej hodnoty. Náklady na obstaranie nehmotného majetku z určitou dobou použiteľnosti sa odpisujú počas celej doby použiteľnosti majetku. V prípade náznaku, že účtovná hodnota je vyššia než spätne ziskateľná čiastka musí byť vykonané testovanie na zníženie hodnoty.

Nehmotný majetok by mal byť odstránený zo súvahy pri jeho predaji či vyradení alebo ak sa už z jeho používania neočakávajú žiadne ekonomické úžitky pre podnik. Prípadný zisk alebo strata z jeho predaja by mala byť vykazovaná ako výnos alebo náklad vo výkaze ziskov a strát, pokiaľ iný štandard nevyžaduje inak.

Porovnanie s Českou účtovnou legislatívou

Nehmotný majetok sa podľa českej účtovnej legislatívy odpisuje počas celej doby použiteľnosti, ktorá musí byť dopredu určená. Na rozdiel od IFRS nie sú zriaďovacie považované za nehmotné aktíva ale ako náklad bežného obdobia. Najväčší rozdiel oproti

IFRS je, že ČÚL nepozná oceňovanie podľa *Modelu preceňovanie* a je možné oceňovať len podľa *Modelu obstarávacej ceny*.

2.3.3. IAS 36: Zníženie hodnoty majetku

Cieľom zníženia hodnoty majetku je aby majetok podniku bol vedený v čiastke, ktorá nie je vyššia než spätne ziskateľná čiastka. To súvisí so zásadou opatrnosti pri príprave účtovnej závierky. Obecne sa dá povedať že štandard IAS 36 – Zničenie hodnoty majetku sa zaoberá znížením hodnoty všetkých aktív okrem zásob (IAS 2), aktív vyplývajúcich zo stavebných kontraktov (IAS 11) a pod. Podnik by mal k dátumu účtovnej závierky preveriť náznaky, či nedošlo k zníženiu hodnoty majetku. Pokiaľ tento náznak existuje, mal by podnik odhadnúť spätne ziskateľnú čiastku. Spätne ziskateľná čiastka je vyššia z reálnej hodnoty aktíva mínus náklady na jeho predaj a jeho hodnoty z užívania.

Hodnota z užívania je súčasná hodnota odhadovaných budúcich peňažných tokov, u ktorých sa očakáva že vzniknú za stáleho užívania aktíva a z jeho predaja na konci doby použiteľnosti. Tieto odhady obsahujú predpokladané peňažné prítoky a odtoky, tok z odpredaja aktíva, budúce režijné náklady. Súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich peňažných tokov vypočítame pomocou *Diskontnej sadzby*. Je to sadzba pred zdanením a vyjadruje bežné tržné predpoklady časovej hodnoty peňazí a rizík špecifických pre dané aktívum. Mala by sa rovnať výnosnosti, ktorú by investori zvolili pri alternatívnom využití kapitálu.

Ak nám vznikne strata zo zníženia hodnoty majetku, teda, keď je účtovná hodnota vyššia než spätne ziskateľná čiastka, tak sa strata zo zníženia hodnoty majetku uzná ako náklad vo výkaze zisku a strát. Pokiaľ bolo toto aktívu predtým precenené nahor, tak sa zníži fond z precenenia. Po uznaní straty zo zníženej hodnoty sa upraví odpisový plán tak, že podnik vypočíta nový ročný odpis, ktorý zohľadní zostatkovú hodnotu aktíva a jeho ostávajúcu životnosť.

Jednotka generujúca peňažné toky a goodwill

Jednotka generujúca peňažné toky (ďalej len JGPT) sa stanovuje vtedy, ak sa už nedá odhadnúť spätne ziskateľná čiastka samostatného aktíva. Účtovná hodnota JGPT sa stanoví ako súčet účtovných hodnôt tých aktív, ktoré sa môžu združiť na rozumnom

a konzistentnom základe. Následne ich testujeme na zníženie hodnoty vykonanej na najmenej skupine JGPT.

Goodwill, ktorý vznikol z podnikovej kombinácie, má byť od dátumu aktivácie priradený k jednotlivým JGPT alebo k ich skupinám, ktoré budú mať prospech z danej podnikovej kombinácie. Pri vyradení činnosti v rámci JGPT, ku ktorej bol goodwill priradený, sa goodwill zahrnie do zostatkovej hodnoty vyradenej činnosti pri výpočte zisku alebo strate z jeho vyradenia a ocení v pomere spätne ziskateľnej čiastky vyradenej a ponechanej činnosti.

Ak bol goodwill nepriradený k samostatnej JGPT, je táto jednotka testovaná na stratu zo zníženej hodnoty každý rok alebo pri príznakoch. Ak bol goodwill pridelený, je možné ho testovať len spoločne s JGPT danej skupiny.

Celopodnikové aktíva

Medzi celopodnikové aktíva patria aktíva ktoré nevytvárajú samostatné peňažné toky, ako sú napríklad administratívna budova, výskumné centrum, atď. Ak je možné celopodnikové aktíva priradiť k niektorej JGPT podniku, tak potom podnik porovná spätne ziskateľnú čiastku s jej účtovnou hodnotou vrátane účtovnej hodnoty priradených celopodnikových aktív a uzná prípadnú stratu zo zníženej hodnoty. V prípade, že nie je možné celopodnikové aktíva priradiť k určitej JGPT, podnik vykoná následné posúdenia;

- porovná spätne ziskateľnú čiastku skúmanej JGPT s jej účtovnou hodnotou a uzná prípadnú stratu zo zníženia hodnoty,
- určí najmenšiu skupinu JGPT, ktoré zahrňujú skúmanú JGPT a ku ktorej je možné na rozumnom základe priradiť celopodnikové aktíva,
- porovná spätne ziskateľné čiastky tejto skupiny JGPT s jej účtovnou hodnotou vrátane účtovnej hodnoty celopodnikových aktív a uzná prípadnú stratu zo zníženej hodnoty.

Zistená strata zo zníženej hodnoty je priradzovaná tak, aby znížila účtovnú hodnotu v tomto poradí; 1. goodwill priradenej JGPT (ak existuje), 2. ostatné aktíva jednotky

spôsobom v pomere účtovných hodnôt aktív v jednotke. Účtovná hodnota aktíva nemôže byť znížená pod najvyššiu z; jeho reálnej hodnoty mínus náklady z predaja, jeho hodnoty z užívania a nuly.

Podnik každoročne overuje, či stále existuje náznak, že strata zo zníženej hodnoty majetku uznaná v predošliých rokoch existuje, prípadne či nemá byť znížená. Prípadné zrušenie straty zo zníženia hodnoty aktíva je bezprostredne zachytené ako výnos vo výkaze ziskov a strát, pokiaľ nie je aktívum vedené v precenenej hodnote. V tom prípade je zrušenie straty najprv v prospech vlastného kapitálu. Účtovná hodnota spôsobená zrušením straty zo zníženej hodnoty nesmie prevyšovať účtovnú hodnotu ktorá bola stanovená keby v predchádzajúcich rokoch nebola uznaná žiadna strata zo zníženej hodnoty.

Všetky straty či zrušenia straty zo zníženej hodnoty majetku sa vo výkaze zisku a strát a vo vlastnom imaní zverejnia. Spolu s nimi sa uvedú okolnosti a udalosti, ktoré to spôsobili a povahu jednotlivých aktív alebo JGPT u ktorých nastalo zníženia, spolu s popisom týchto jednotiek. Ak došlo k zmene JGPT, je potrebné ju identifikovať, popísať a zdôvodniť. Zoznam povinnosti je dlhší a je v plnej dĺžke obsiahnutý v štandarde.

Porovnanie s Českou účtovnou legislatívou

Zníženie hodnoty majetku pre dlhodobý majetok sa zohľadňuje buď ako opravná položka alebo mimoriadnym odpisom. Postup ako to presne vykonať ale nie je presne definovaný. Taktiež neexistujú podrobnejšie požiadavky na vyčíslenie zníženia hodnoty aktív. Česká účtovná legislatíva obsahuje len všeobecné požiadavky na zohľadňovanie zníženia hodnoty majetku a zohľadnenie všetkých budúcich rizík a strát.

2.3.4. IAS 17: Lízingy

Cieľom štandardu IAS 17 – Lízingy je stanoviť účtovné pravidla pre zobrazovanie lízingov v účtovných závierkach nájomcov a prenajímateľov. Štandard sa uplatní pri účtovaní lízingov s výnimkou; lízingov za účelom ťažby nerastných surovín a licencií na hrane filmy, videonahrávky, patenty, autorské práva. Poznáme dva typy lízingov:

- *Operatívny lízing* – neprevádza všetky riziká a ekonomické úžitky z vlastníctva aktíva,
- *Finančný lízing* – prevádza všetky riziká a ekonomické úžitky z vlastníctva aktíva. Vlastnícke právo môže alebo nemusí byť prevedené. Medzi indikátory finančného lízingu patria príklady týchto situácií:
 - vlastníctvo aktíva je prevedené na nájomcu do konca nájomnej doby,
 - nájomca má možnosť odkúpiť po skončení lízingu aktíva za cenu, ktorá je nižšia než reálna hodnota aktíva k tomu dátumu,
 - zjednaná dĺžka doby trvania lízingu je podstatnou časťou ekonomickej životnosti aktíva,
 - po dobu lízingu nájomca uhradí reálnu hodnotu aktíva,
 - nájomca nesie prenajímateľovi straty spojené so zrušením lízingu,
 - zisky alebo straty vplyvom pohybu reálnej zostatkovej hodnoty pripadajú nájomcovi.

Účtovanie finančného lízingu

Pri začiatku lízingu *nájomca* uzná aktíva a záväzok v nižšej čiastke z reálnej hodnoty prenajatého aktíva alebo súčasnej hodnoty minimálnych lízingových platieb. Plus sa pripočítajú počiatočné priame náklady vynaložené nájomcom. Lízingové splátky sa rozdelia medzi splátku záväzku a finančné náklady pomocou metódy efektívnej úrokovej miery. Nájomca odpisuje aktíva podobne ako aktíva ktoré vlastní v súlade so štandardmi.

Prenajímateľ aktívum uznáva ako pohľadávku v čiastke čistej investície do lízingu. Lízingové splátky následne znižujú hodnotu pohľadávky a taktiež sú uznávané ako finančný výnos.

Účtovanie operatívneho lízingu

Lízingové platby *nájomca* vykazuje ako náklad vo výkaze ziskov a strát rovnomerne po dobu lízingu. Do súvahy sú uznané len časovo rozlíšené platby.

Prenajímateľ vykazuje aktíva ktoré sú prenajaté formou operatívneho lízingu v rozvahe podľa povahy aktíva. Výnosy následne vykazuje rovnomerne po dobu trvania lízingu vo výkaze zisku a strát.

Predaj a spätný lízing

Princíp tohto lízingu je v tom, že spoločnosť prenesie právny titul k aktívu na inú stranu, ale aktívum si ponecháva k používaniu. Motiváciou k tejto transakcii je získať finančné prostriedky. Rozdiel medzi predajnou cenou a účtovnou zostatkovou hodnotou aktíva sa časovo rozlišuje. Aktívum a záväzky z prenájmu sa vykazujú v reálnej hodnote.

Porovnanie s Českou účtovnou legislatívou

V Českej účtovnej legislatíve je jednoznačne na rozdiel od IFRS je uprednostňovaná právna forma nad ekonomickou podstatou lízingu. Finančným lízingom sa rozumie obstaranie dlhodobého hmotného majetku spôsobom, že aktívum sa počas doby prenájmu nachádza v majetku prenajímateľa, ktorý ho vlastní a odpisuje. Nájomca aj keď v skutočnosti má aktívum pod kontrolou, účtuje a rozpúšťa v nákladoch zaplatenú akontáciu a lízingové splátky alebo celkovú hodnotu finančného lízingu zachycuje na účtoch časového rozlíšenia spolu s celkovým záväzkom z lízingu a obe položky postupne znižuje v súlade s úhradami lízingových splátok. Až po ukončení nájmu si aktívum nový vlastník odkúpený majetok zaradí do svojho majetku. Operatívny lízing sa vykazuje podobne ako v IFRS.

2.3.5. IAS 12: Dane z príjmov

Štandard IAS 12 – Dane z príjmov sa zaoberá otázkou, ako zaúčtovať bežné a budúce daňové záväzky. Pretože *Odložená daň* vykazovaná v súvahe má za cieľ užívateľovi účtovnej závierky ukázať, že tomuto podniku v budúcnosti vznikne splatná daň z dôvodu zatiaľ nezdanieľných položiek prípadne, že bude mať nárok na jej zníženie.

Pri Splatnej dani, sa štandard výpočtom nezaoberá a prenecháva ho na legislatívu jednotlivkej krajiny. Podnik vykáže v bežnom období náklad na splatnú daň proti záväzku v súvahe. Pokiaľ počas obdobia podnik uhradil zálohy na daň zo zisku, daňový záväzok sa zníži o zaplatenú zálohu.

Odložená daň, jej záväzky musia byť uznávané u všetkých zdaniteľných prechodných rozdieloch, okrem výnimiek:

- záväzkov plynúcich z prvotne zachyteného goodwill-u,
- záväzkov plynúcich z počiatočného vykazovania aktív alebo záväzkov v transakcii, ktorá nie je podnikovou kombináciou a v dobe transakcie neovplyvňuje ani účtovný zisk či stratu a ani zdaniteľný zisk.

Odložené daňové pohľadávky či záväzky by mali byť ocenené pomocou daňovej sadzby, u ktorej sa očakáva že bude aplikovaná v dobe, keď je očakávaná realizácia odloženej dane.

Porovnanie s Českou účtovnou legislatívou

Odloženú daň povinne účtujú podniky ktoré tvoria konsolidačný celok a účtovné jednotky ktoré tvoria účtovnú závierku v plnom rozsahu. Pre ostatné podniky je dobrovoľné účtovanie o Odloženej dani.

2.3.6. IAS 37: Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky

Cieľom štandardu IAS 37 – Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky je zaručiť, že budú použité vhodné kritéria uznávania a východiska oceňovania a že v poznámke k účtovnej závierke budú zverejnené dostatočné informácie. Štandard zachytáva všetky položky rezerv, podmienených záväzkov a podmienených pohľadávok, okrem tých, ktoré vyplývajú z finančných nástrojov uvedených v reálnych hodnotách, zo zmarených zmlúv, s výnimkou zmlúv nevhodných a vznikajúcich v poisťovniach pri zmluve o poistení.

Rezerva je záväzok s neistým časovým rozvrhom alebo výškou, ktorý sa vykazuje ako súčasný záväzok, ktorý je dôsledkom minulej udalosti a je pravdepodobné, že k vyrovnaní tohto záväzku bude podnik nútený čerpať zdroje, z ktorých podniku plynie ekonomicky úžitok a je možné spoľahlivo odhadnúť výšku tohto záväzku. Oceňuje sa najlepším odhadom možných výdajov, ktoré budú potrebné k vyrovnaní súčasného záväzku, pričom berie v úvahu riziká a neistoty ale hlavne zásadu opatrnosti.

Podmienené pohľadávky a záväzky podnik nevykazuje v rozvahe. Podmienený záväzok vzniká v prípade, že existuje možný záväzok, ktorý sa udeje ale nie je pod kontrolou podniku alebo existuje súčasný záväzok, ktorý môže ale aj nemusí vyžadovať odtok prostriedkov podniku. Podmienená pohľadávka vzniká vtedy, keď je prítok ekonomického úžitku pravdepodobný avšak neovplyvniteľný zo strany podniku. Podnik pri podmienených pohľadávkach a záväzkoch zverejní podstatu a popis, spolu s odhadom, či pravdepodobnosťou ktorou daná udalosť môže nastať a taktiež odhad možného finančného dopadu alebo prínosu pre podnik.

Porovnanie s Českou účtovnou legislatívou

V základe nie je medzi Českou účtovnou legislatívou a IFRS zásadný rozdiel, avšak podmienky pre tvorbu rezerv nie sú presne definované. Existuje len široko definovaná požiadavka pre podniky aby tvorili rezervy na rizika a straty z podnikania a na reštrukturalizácie. Zákon o rezervách upravuje len tvorbu zákonných rezerv na tvorbu budúcich nákladov na opravy dlhodobého hmotného majetku a tieto rezervy sa pokladajú za daňovo odčítateľné položky. Naproti tomu v IFRS nie je možné vytvárať všeobecné pojaté rezervy alebo rezervy na opravy majetku.

2.3.7. IAS 18: Výnosy z bežnej činnosti

Cieľom štandardu IAS 18 – Výnosy z bežnej činnosti je stanoviť účtovné riešenia výnosov vznikajúcich z rôznych typov transakcií a udalostí. Medzi tieto udalosti patrí; predaj tovarov, služieb a užívanie podnikových aktív inými stranami, prinášajúcimi úroky, licenčné poplatky a dividendy. Výnosy sa oceňujú v reálnej hodnote, čiže v čiastke, za ktorú je možné zmeniť aktívum alebo vyrovnať záväzok medzi partnermi za obvyklých podmienok, teda nie v prípade špekulácie. *Výnos z predaja tovarov* je možné uznať za týchto podmienok:

- podnik previedol na kupujúceho významné rizika a odmeny z vlastníctva tovaru,
- podnik si nezachováva kontrolu nad týmto tovarom,
- čiastka výnosov je spoľahlivo ocenená,
- je pravdepodobné, že ekonomické úžitky poplynú do podniku,
- vzniknuté náklady ohľadom transakcie môžu byť spoľahlivo ocenené.

V prípade *poskytovania služby* okrem podmienok vzťahujúcich sa k výnosu z predaja tovarov sa pridáva ďalšia podmienka:

- je možné spoľahlivo odhadnúť výsledok transakcie vzhľadom na stupeň dokončenia celej transakcie k súvahovému dňu.

Aby mohol podnik uznať *výnosy z úrokov, licenčných poplatkov a dividend*, musí byť pravdepodobné, že:

- úroky sú určené pomocou metódy efektívnej úrokovej miery,
- licenčné poplatky majú byť zachované na aktuálnej báze,
- dividendy sú vykazované potom, ako vznikne právo akcionárov na prijatie platby.

Porovnanie s Českou účtovnou legislatívou

Česká účtovná legislatíva nepozná definíciu výnosov, ktoré sú spravidla zaúčtované k dátumu prechodu vlastníckych práv k tovaru či poskytnutia služby. V odôvodnených prípadoch je možné časovo rozlíšiť výnosy do období s ktorým vecne a časovo súvisia.

2.3.8. IAS 8: Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby

Štandard IAS 8 – Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby sa zaoberá stanovením kritérií výberu a zmien účtovných zásad spoločne s účtovnými postupmi a zverejnením zmien účtovných zásad, zmien v účtovných odhadoch a opráv chýb. Cieľom štandardu je zvýšiť relevantnosť a spoľahlivosť účtovných závierok a zaistiť tak ich zrovnateľnosť.

Pri výbere *účtovných zásad* podnik postupuje štandardmi IFRS, ak vhodný štandard alebo interpretácia neexistuje, využije koncepčný rámec. Ako poslednú možnosť podnik musí využiť aktuálne pravidlá stanovené ostatnými orgánmi, s podobným koncepčným rámcom ako má IFRS. Pri *zmene účtovných zásad* sa postupuje podľa prechodného ustanovenia štandardu, ktorý si zmenu vyžiadal alebo pri prvom uplatnení alebo dobrovoľnej zmene sa zmena zachytí retrospektívne. Ak nie je prepracovanie možné,

zahrnie sa kumulovaný dopad zmeny do výkazu ziskov a strát. Ak ani kumulovaný dopad nie je možný, uplatní sa nový účtovný predpis prospektívne⁵⁰.

Účtovné odhady existujú preto, že nie je možné aby niektoré položky účtovnej závierky boli ocenené úplne presne a podnik je nútený použiť najlepší dostupný odhad. To sa deje v prípade; nedobytných pohľadávok, zastaraných zásob, záväzkov plynúcich z poskytnutých záruk a pod. *Zmena v účtovných odhadoch* sa uznáva prospektívne a jej dopad sa prejaví v zisku alebo strate.

Všetky významné *chyby* by mali byť opravené tak, že sa prepočítajú zrovnateľné hodnoty za predchádzajúce obdobie a v prípade, že sa chyba vyskytla pred najstarším vykazovaným obdobím, je prepočítavaná počiatočná súvaha.

Porovnanie s Českou účtovnou legislatívou

V ČÚL sa vo významných prípadoch vykazujú zmeny účtovných metód a chyby ako mimoriadne položky. IFRS vykazuje dopady opráv chýb a dobrovoľné zmeny pravidiel v období, ku ktorému sa vzťahujú. IFRS taktiež nepripúšťajú klasifikáciu mimoriadnych položiek. Keďže IFRS samotné účtovanie nerieši, lebo je zameraný predovšetkým na zostavovanie účtovnej závierky, nepredpisuje podnikom povinné vedenie účtovníctva pomocou účtovaných osnov.

⁵⁰ Účtovné pravidla na budúce transakcie a udalosti sa uplatňujú od dátumu prijatia tohto pravidla.

3. Overenie metód uznávania, oceňovania a vykazovanie položiek účtovnej závierky na konkrétnych podnikoch

Praktickým cieľom mojej diplomovej práce je overenie metód uznávania, oceňovania a vykazovania položiek účtovnej závierky podľa IFRS, obsiahnutých v teoretickej časti, na konkrétnych podnikoch. Potrebné informácie som čerpal z výročných správ zverejnených na internete za rok 2007. Spoločnosti emitujúce kótované cenne papiere obchodovateľné na verejných trhoch majúce svoje sídlo v Európskej únii, majú povinnosť zostavovať účtovnú závierku v súlade s IFRS. Zoznam emitentov kótovaných cenných papierov vedie Česká národní banka na svojich internetových stránkach⁵¹. K júnu 2008, zoznam obsahoval 82 spoločností, ktoré si tu plnili informačnú povinnosť ako emitenta cenného papiera. U tých spoločností, ktoré k tomuto dátumu nemali uverejnenú výročnú správu za rok 2007, som ju následne vyhľadával na oficiálnych stránkach spoločností.

Zo spomínaných 82 spoločností som sa rozhodol vyradiť tie, ktoré už neexistujú, alebo sídlia v zahraničí alebo činnosť v Českej republike vykonávajú pod hlavičkou Českej spoločnosti⁵². Za hlavné kritérium som si následne vybral ich podnikateľskú činnosť. Touto činnosť sa stala výroba alebo distribúcia energií. Takto sa mi podarilo zredukovať svoje overovanie o spoločnosti sídliace v Českej republike a poskytujúce služby nehmotného charakteru⁵³. Výskumu sa zúčastní celkovo 22 podnikov.

Abecedný zoznam podnikov

- *ATAS elektromotory Náchod, a. s.*, je firma, ktorá má 80-ročnú tradíciu a pozíciu na trhu elektromotorov. Firma sa od svojho vzniku špecializuje na výrobu elektromotorov malého výkonu, ventilátorov a zákazníckych motorov. Priemerný počet zamestnancov v roku 2007 bol 864 a čistý zisk 11,4 mil. Kč.
- *AVIA, a.s.* Hlavným predmetom je výroba a rozvod tepelnej energie, distribúcia plynu, elektriny. Spoločnosť na konci roku 2006 odpredala stratovú výrobu

⁵¹ http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/List_subjektu.page?RoleId=1&SubroleId=1025

⁵² To je prípad napríklad spoločnosti Erste Bank sídliacej v Rakúsku a v Českej republike vlastniaca spoločnosť Česká spořitelna, a.s., ktorá je taktiež emitentom svojich cenných papierov.

⁵³ Jedná sa o banky, sporiteľne, prevádzkovateľov hotelov či kúpeľov, distribúcie plynu a pod.

známych nákladných vozidiel a v roku 2007 zaznamenala po desiatich rokoch svoj prvý čistý zisk vo výške 70 mil. Kč s počtom zamestnancov 103.

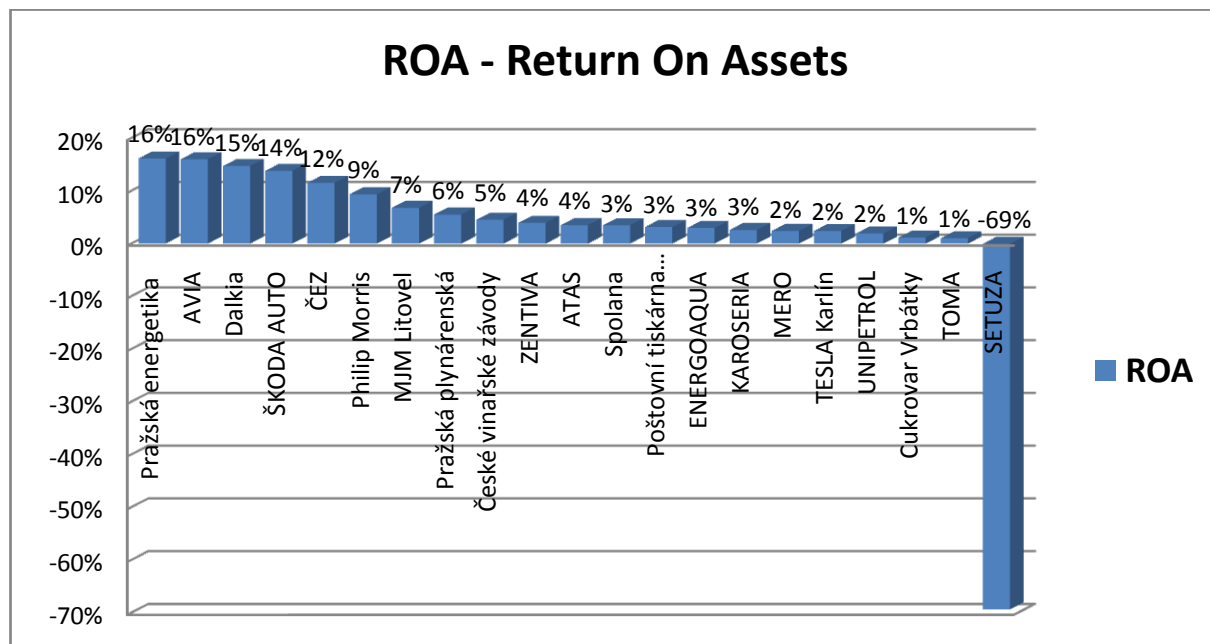
- *Cukrovar Vrbátky a.s.*, bol založený už v roku 1870 ako prvý roľnícky akciový cukrovar na Morave. Vo svojej podnikateľskej činnosti sa cukrovar okrem výroby cukru, zaoberá mimo iné ešte obchodnou, výrobou potravinárskych výrobkov. Čistý zisk po konsolidácii dosiahol výšku 11 mil. Kč.
- *České vinařské závody a.s.*, nadväzujú na bohatú tradíciu výroby vína v Čechách. Najznámejším a najobľúbenejším druhom je Původní sklep mistr. V súčasnej dobe dodávajú na trh okolo 6 miliónov litrov vína za rok. Čistý zisk spoločnosti dosiahol výšku 35,5 mil. Kč.
- *ČEZ a.s.*, energetický koncern pôsobiaci v krajinách strednej a juhovýchodnej Európy so sídlom v Českej republike. Jej hlavným predmetom podnikania je výroba, distribúcia a obchod s elektrickou i tepelnou energiou a ťažba uhlia. Čistý zisk skupiny dosiahol 42 mld. Kč. s priemerným počtom zamestnancov 6 472.
- *Dalkia Česká republika a.s.*. Základným predmetom podnikania je výroba, rozvod a predaj tepelnej a elektrickej energie. Čistý zisk spoločnosti dosiahol 2,2 mld. Kč a 2 364 zamestnancov.
- *ENERGOAQUA, a.s.*. Spoločnosť sa zaoberá rôznorodou činnosťou, ako je napríklad; úprava vody, zásobovanie teplom, elektrikou, technické plyny, či klimatizácie. Čistý zisk dosiahol 47 mil. Kč s počtom zamestnancov 225 ľudí.
- *KAROSERIA a.s.*. Hlavnou činnosťou je hlavne výroba úžitkových nadstavieb, pre automobilový priemysel a výrobou plechových, ocelových a hliníkových výrobkov. Spoločnosť dosiahla v roku 2007 čistý zisk 13 mil. Kč a počet zamestnancov 213.
- *MERO ČR, a.s.*, (medzinárodné ropovody) je vlastníkom a prevádzkovateľ českej časti ropovodu Družba a ropovodu IKL. Je jediným prepravcom ropy do Českej republiky a zaisťuje skladovanie núdzových strategických zásob ropy. S počtom zamestnancov 114 spoločnosť vygenerovala za účtovné obdobie 2007 čistý zisk vo výške 305 mil. Kč.
- *MJM Litovel a.s.*, je špecializovaná na predaj priemyslových hnojív, pesticídov, výkup rastlinných produktov, krmných zmesí a ďalších služieb spojených s poľnohospodárstvom. Čistý zisk za rok 2007 má výšku 76 mil. Kč.

- *Philip Morris ČR a.s.*, je predným výrobcom a predajcom tabakových výrobkov v Českej republike. Spoločnosť vlastní aj 99% podiel v spoločnosti Philip Morris Slovakia s.r.o. Ich konsolidovaný čistý zisk dosiahol výšku 2 mld. Kč.
- *Poštovní tiskárna cenin Praha a.s.*, vznikla v roku 1992 privatizáciou bývalého závodu Českej pošty. Nadväzuje však na tradíciu, ktorá začína od roku 1952, keď vznikla účelová poštovná tlačiareň ministerstva spojov pre tlač poštovních známok a iných tlačív vyžadujúcich vysoký stupeň ochrany. Dosiahnutý čistý zisk má výšku 2,4 mil. Kč.
- *Pražská energetika a.s.*. Skupina PRE je tvorená materskou spoločnosťou a štyrmi dcérskymi spoločnosťami podnikajúcimi v sektore elektroenergetiky. Čistý zisk konsolidovaného celku je 2,5 mld. Kč.
- *Pražská plynárenská, a.s.*, a jej predchodcovia už 160 rokov prinášajú celej Prahe zemný plyn. V roku 2007 dosiahol čistý zisk výšku 362 mil. Kč.
- *SETUZA a.s.*, je dneska predným spracovateľom olejnin v Českej republike a výrobcom jedlých olejov. Vedľa toho dodáva na trh sortiment spotrebnej drogérie, pracie prášky, mydla. Hospodárske výsledky za rok 2007 sú najhoršie v histórii akciovej spoločnosti. Čista strata dosiahla výšku 1 852 mil. Kč.
- *SLEZAN Frýdek-Místek a.s.*, je významným európskym producentom priadzi, tkanín a textílií. V súčasnosti sa potýka z problémom Ázijskej konkurencie a rastu miezd v regióne. Závod zamestnáva 2 282 zamestnancov s priemerným platom 12 468,-- Kč.
- *SPOLANA a.s.*, patrí medzi najvýznamnejšie chemické spoločnosti v rámci českého priemyslu orientujúca sa predovšetkým na export svojich výrobkov. K hlavným výrokom patrí: PPC, Kapralaktam, Hydroxid sodný a Síran amónny. Čistý zisk má výšku 128 mil. Kč a počet zamestnancov 951 ľudí.
- *ŠKODA AUTO a.s.*, je českou spoločnosťou s viac než storočnou tradíciou výroby automobilov a patrí k najstarším automobilovým značkám vo svete. Konsolidačný celok dosiahol najvyšší čistý zisk vo svojej histórii a to vo výške 16 mld. Kč. Stav personálu dosiahol počet 29 141 zamestnancov.
- *TESLA KARLÍN, a.s.*, v súčasnosti vyrába a dodáva rôzne zariadenia, rozvádzače pre telekomunikačný sektor a svoju produkciu vyváža do Ruskej federácie a krajín EU. Čistý zisk dosiahol výšku 7,7 mil. Kč.

- *TOMA, a.s.*, (Továrna Obuvnických MAteriálu), svojou činnosťou nadväzuje na Baťovy pomocné závody a poskytuje služby subjektom v priemyselnom areáli spoločnosti v Zlíne. Čistý zisk spoločnosti dosiahol výšku 8 mil. Kč.
- *UNIPETROL, a.s.* je holdingová spoločnosť zastrešujúca skupinu spoločností, ktorými sú spoločnosti ako CHEMOPETROL, BENZINA, PARAMO a ďalšie. Konsolidovaný čistý zisk spoločnosti dosiahol výšku 1, 28 mld. Kč.
- *ZENTIVA N.V.*, je medzinárodná farmaceutická spoločnosť so zameraním na vývoj, výrobu a predaj farmaceutických prípravkov. Skupina Zentiva zamestnáva viac než 6 000 ľudí vo výrobných závodoch v Českej republike, Turecku, Rumunsku a na Slovensku. Čistý zisk v roku 2007 dosiahol výšku 1,4 mld. Kč.

Indikátor návratnosti aktív (Return On Assets – ROA) nám ukazuje, ako konkrétna spoločnosť dokáže využívať svoje aktíva pre vytváranie zisku, koľko korún zisku vytvorila z každej koruny majetku, ktorý má k dispozícii. ROA sa počíta ako podiel čistého zisku na celkové aktíva a vyjadruje sa v percentách. Ako sa darilo testovaným podnikom v roku 2007 tvoriť zisk z majetku, ktoré má k dispozícii prezentuje nasledujúci graf:

Graf 1: Return On Assets



Prameň: vlastná konštrukcia podľa účtovných záznamov

3.1. Zostavenie a zverejnenie účtovnej závierky

V prvej časti overovania účtovnej závierky na konkrétnych podnikoch sa zameriam na splnenie podmienok prezentácie účtovnej závierky podľa IAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky. Keďže ani pre jeden môj testovaný podnik to nebolo po prvý krát čo zverejňuje výročnú správu podľa IFRS, nezaoberal som sa ustanoveniami štandardu IFRS 1 – Prvá aplikácia IFRS.

Podľa štandardu má účtovná závierka podľa IFRS obsahovať, súvahu, výkaz ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní, výkaz peňažných tokov a poznámky. Súvahy všetkých spoločností (až na jednu o ktorej sa zmienim v ďalšom) boli členené na krátkodobé a dlhodobé aktíva a na krátkodobé a dlhodobé záväzky. U výkazu ziskov a strát to už bolo rôznorodé. 71% použilo druhové členenie a 29% členenie účelové.

Graf 2: Členenie výkazov ziskov a strát



Prameň: vlastná konštrukcia podľa účtovných závierok

Na tomto mieste musím pripomenúť spoločnosť *SLEZAN Frýdek-Místek a.s.*, u ktorej sa vo verejne zverejnenej výročnej správe v sekcii účtovnej závierky vôbec nenachádza súvaha, výkaz ziskov a strát, výkaz peňažných tokov a výkaz zmien základného imania. Jediný komponent účtovnej závierky sú poznámky k nej. Takto prezentovaná výročná

správa sa nachádza aj na stránkach Českej národnej banky ako aj na oficiálnych stránkach spoločnosti. Z tohto dôvodu vyplýva, že účtovná závierka nie je zostavená v súlade s IFRS.

Jednotlivé komponenty účtovnej závierky musia byť jasne identifikovateľné a preto sa vyžaduje aby každý výkaz obsahoval; meno podniku, názov výkazu, obdobie, menu vykazovania a mieru zaokrúhľovania. Zo skúmaných spoločností väčšina tuto podmienku nesplnila. Len desať spoločností, teda 45% splnilo štandard bez jediného nedostatku. Účtovné závierky mnohých podnikov neobsahovali, všetky spomínané a potrebné údaje identifikovateľnosti. Medzi spoločnosti, ktoré sa najviac konkrétne previnili patria:

- *ATAS elektromotory Náchod, a. s.*, neuviedla vo svojej účtovnej závierke výkaz o zmenách základného imania,
- *AVIA, a.s.*, chýba výkaz peňažných tokov a výkaz o zmenách základného imania,
- *České vinařské závody a.s.*, a *KAROSERIA a.s.* vo výkaze peňažných tokov a vo výkaze vlastného imania neuvádzajú, meno spoločnosti, menu vykazovania a mieru zaokrúhlenia.

Kompletný prehľad o tom ako si spoločnosti plnili svoju povinnosť vyplývajúcu zo štandardu, prezentuje nasledujúca tabuľka.

Tabuľka 5: Identifikovateľnosť účtovných závierok

Názov spoločnosti	Súvaha	Výkaz ziskov a strát	Výkaz peňažných tokov	Zmeny vo vlastnom imaní	Poznámky
<i>ATAS Náchod</i>	OK	OK	OK	X	OK
<i>AVIA</i>	OK	OK	X	X	OK
<i>Cukrovar Vrbátky</i>	OK	OK	OK	OK	OK
<i>České vinařské z.</i>	OK	OK	N M Z	N M Z	OK
<i>ČEZ</i>	OK	OK	OK	OK	OK
<i>Dalkia ČR</i>	OK	OK	OK	OK	OK
<i>ENERGOAQUA</i>	OK	OK	OK	OK	OK
<i>KAROSERIA</i>	OK	OK	N M Z	N M Z	OK
<i>MERO ČR</i>	OK	OK	OK	OK	OK
<i>MJM Litovel</i>	N	N	N	N	OK
<i>Philip Morris ČR</i>	N	N	N	N	OK
<i>Poštovní tiskárna</i>	N	N	N	N	OK
<i>PRE</i>	N	N	N	N	OK
<i>Pražská plynáren.</i>	OK	OK	OK	OK	OK
<i>SETUZA</i>	OK	OK	OK	OK	OK
<i>SLEZAN</i>	X	X	X	X	OK
<i>SPOLANA</i>	OK	OK	OK	OK	OK
<i>ŠKODA AUTO</i>	N	N	N	N	OK
<i>TESLA KARLÍN</i>	M Z	M Z	M Z	M Z	OK
<i>TOMA</i>	OK	OK	OK	OK	OK
<i>UNIPETROL</i>	OK	OK	OK	OK	OK
<i>ZENTIVA</i>	N	N	N	N	OK

Prameň: vlastná konštrukcia podľa účtovných závierok

Vysvetlivky:

OK	Výkaz je v poriadku
N M Z	Vo výkaze chýba; N – Názov výkazu, M – Mena vykazovania, Z - Zaokrúhľovanie
X	Chýbajúci výkaz

3.2. Nehnutelnosti, stroje a zariadenia

Všetky mnou testované podniky vo svojich účtovných závierkach zmienili rovnaký spôsob uznávania, oceňovania a vykazovania položiek nehnuteľností, strojov a zariadení. Nehnutelnosti, stroje a zariadenia sú prvotne vykazované v obstarávacej cene a s výnimkou pozemkov odpisované a vykazované v zostatkovej hodnote. Zostatková hodnota zahŕňa i prípadné zníženie hodnoty majetku. Pozemky sú následne vykazované v obstarávacej cene zníženej o čiastku vyjadrujúcu prípadné zníženie hodnoty. Obstarávacia cena zahŕňa výdaje, ktoré sú priamo priraditeľné k obstaraniu daného majetku, ako sú napríklad; náklady na prípravu miesta, dodanie a manipuláciu, inštaláciu a montáž.

Následné výdaje ako sú napríklad opravy či technické zhodnotenia sú pri vyššej hodnote vedené ako samostatné aktívum, pri nižšej sú rovno spotrebovávané. *Poštovní tiskárna cenin Praha a.s.*, uplatňuje ako jediná komponentný prístup pre aktíva, ktoré sa skladajú z viac súčastí s rozdielnou dobou životnosti. Aj keď štandard IAS 16 umožňuje pri odpisovaní používať rovnomerné odpisy, zrýchlené odpisy či výkonovú metódu odpisovania, okrem jednej spoločnosti každá sa rozhodla po používanie výhradne rovnomernej metódy odpisovania na základe odhadovanej doby použiteľnosti aktíva.

ČEZ a.s. zaúčtováva jadrové palivo v obstarávacej cene, zníženej o oprávky a vykazuje ho ako dlhodobý hmotný majetok. Odpisy jadrového paliva sú stanovené na základe množstva vyrobenej energie, teda výkonovou metódou odpisovania.

Zostatková hodnota aktív a jej životnosť je posudzovaná a v prípade potreby upravovaná k súvahovému dňu. V prípade, že je účtovná hodnota aktíva vyššia než jeho realizovateľná hodnota, zníži sa účtovná hodnota tohto aktíva na jeho realizovateľnú hodnotu.

3.3. Nehmotný majetok

Nehmotné majetky sledovaných podnikov sa väčšinou oceňovali obstarávacou cenou, ktorá zahŕňa cenu obstarania a náklady súvisiace s obstaraním. Najčastejším nehmotným majetkom (okrem spoločnosti ktoré vykazujú aspoň nejaký goodwill) je software. Náklady na výskum sú zúčtovávané v bežnom období do výkazu ziskov a strát.

Náklady na vývoj sú oceňované v obstarávacích cenách alebo vo vlastných nákladoch. Pokiaľ nie sú splnené podmienky pre ich aktiváciu, náklady sa vykazujú do výkazu zisku a strát v roku, v ktorom boli vynaložené.

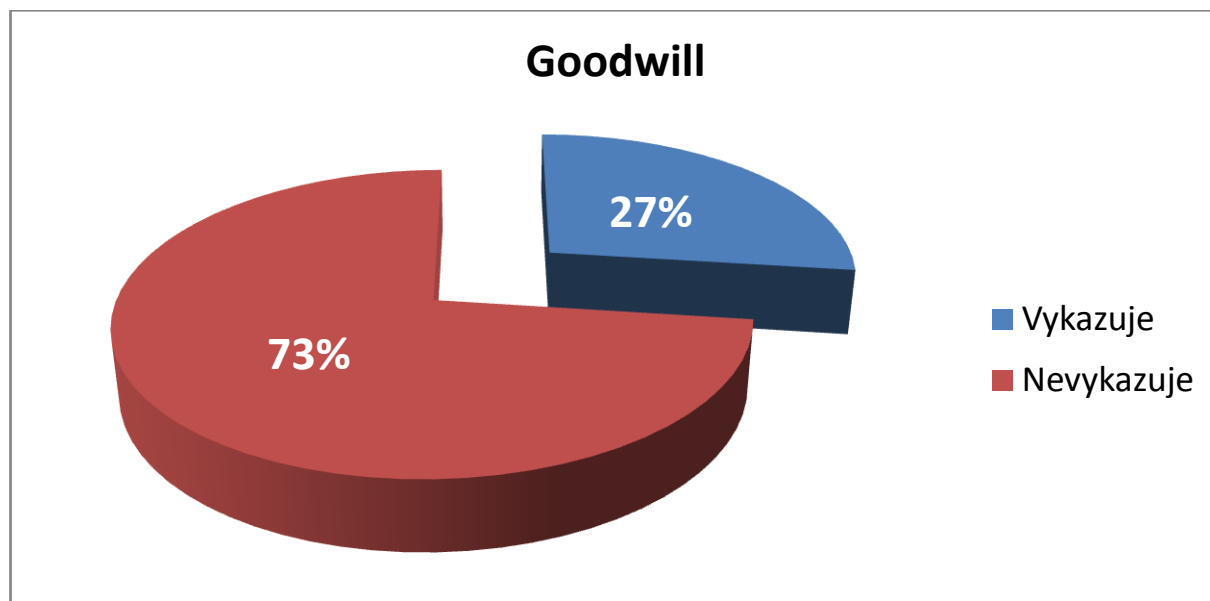
Cukrovar Vrbátky a.s., a ČEZ a.s., vedú ako nehmotné aktívum povolenky na emisiu skleníkových plynov, ktoré predstavujú právo prevádzkovateľa zariadenia, ktoré svojou činnosťou vytvára skleníkové plyny, vypúšťať do ovzdušia v danom kalendárnom roku ekvivalent tony oxidu uhličitého. Tieto emisné povolenky sa pridávajú na základe Národného alokačného plánu a spoločnosti sú povinné zaistiť a vykazovať množstvo emisií skleníkových plynov a zároveň ich overovať. V účtovných výkazoch sú pridelené povolenky oceňované nominálne, tj. nulovou hodnotou. Ale nakúpené povolenky sú oceňované obstarávacou cenou. Emisné povolenky obstarané v rámci akvizícií sú oceňované v tržných cenách. V prípade ČEZ-u, podnik dokonca nakupuje emisné povolenky nie len za účelom spotreby, ale aj obchodovania s nimi a oceňuje ich reálnou tržnou hodnotou. Spoločnosť *Cukrovar Vrbátky a.s.*, vlastnila ku koncu roku 2007 celkovo 27 528 ks povoleniek v pôvodnej hodnote 607 tis. Kč, ale hlavne vplyvom poklesu kurzu EUR-a, a predajnej ceny povoleniek na burze, musela byť hodnota povoleniek znížená len na 15 tis. Kč.

Všetky skúmané spoločnosti, odpisovali svoj nehmotný majetok rovnomernou metódou na základe životnosti. Líšili sa však už dosť rozdielne v tom kedy zaradiť aktívum do nehmotného majetku a následne odpisovať alebo rovno aktívum spotrebovať. Väčšina spoločnosti pre zaradenie aktíva do nehmotného majetku používala čiastku 60 tis. Kč. Napríklad spoločnosť *TESLA KARLÍN, a.s.*, túto čiastku posunula až na 150 tis. Kč. *Pražská plynárenská, a.s.*, zase pre zmenu rozlišuje tri kategórie a to aktívum do 5 tis. Kč rovno spotrebúva, do 60 tis. Kč zaradzuje do nehmotného majetku a odpisuje po dobu dvoch rokov. Všetok nehmotný majetok nad 60 tis. Kč taktiež zaradzuje do nehmotného majetku, ale už ho odpisuje podľa doby životnosti.

Goodwill predstavuje čiastku vznikajúcu pri akvizíciách. Je vykazovaný a oceňovaný ako rozdiel medzi obstarávacou cenou a reálnou hodnotou identifikovaných aktív a pasív vrátane podmienených záväzkov. Záporný goodwill vznikajúci pri akvizíciách je ihneď vykazovaný vo výkaze ziskov a strát. Pri následnom oceňovaní je goodwill oceňovaný v obstarávacej cene po odčítaní kumulovaných strát zo zníženej hodnoty. Spoločnosť

Dalkia Česká republika a.s., na počiatku roka 2007 nevykazovala žiaden goodwill ale následne počas roka došlo k prevzatiu iného podniku a na základe tejto transakcie vznikol goodwill v čiastke 318 mil. Kč. Ako ukazuje následný graf, tak z celkovo 22 sledovaných podnikov, 6 podnikov; 27 percent vykazuje vo svojej účtovnej závierke goodwill.

Graf 3: Goodwill



Prameň: vlastná konštrukcia podľa účtovných závierok

3.4. Zníženie hodnoty majetku

U finančného aktíva dochádza k zníženiu majetku vtedy, pokiaľ existujú objektívne náznaky, že nastala skutočnosť či skutočnosti s negatívnym dopadom na budúce peňažné toky z tohto majetku. K dátumu zostavenia účtovnej závierky preverujú spoločnosti účtovné hodnoty aj nefinančných aktív, aby zistili, či existujú indície, že mohlo dôjsť k strate zo zníženej hodnoty majetku. Ak existujú také indície, je odhadovaná spätne ziskateľná hodnota majetku. Podľa štandardu musia podniky zverejňovať informácie o čiastkach strát zo zníženia hodnôt a čiastkach zrušených strát zo zníženia hodnôt. Pre každú významnú stratu zo zníženia hodnoty uznanú alebo zrušenú počas obdobia, sa musia uviesť udalosti a okolnosti, ktoré k tomu viedli.

21 testovaných z 22 spoločností, vo svojej účtovnej závierke testovalo svoje aktíva zo zníženia hodnoty. Najprv uvádzali všeobecné teoretické znalosti čerpané zo štandardov a následne v poznámkach k účtovnej závierke, niektoré spoločnosť viac, druhé menej,

uvádzali zistené skutočnosti. Ako príklad môžem uviesť, spoločnosť *ŠKODA AUTO a.s.*, ktorá v poznámkach uvádza pravidlá testu na zníženie hodnoty goodwillu. Pre účel testovania zníženia hodnoty je goodwill alokovaný na príslušné JGPT a jej spätne získateľná hodnota sa vypočíta na základe užitočnej hodnoty. Tieto výpočty používajú predikciu peňažných tokov na základe rozpočtov na obdobie piatich rokov. Peňažné toky nad päť ročné obdobie sú extrapolované s použitím odhadu tempa rastu, ktoré nie je vyššie než očakávané dlhodobé priemerné tempo rastu v automobilovom priemysle. Pri stanovení užitočnej hodnoty JGPT bol v roku 2007 použitý odhad tempa rastu vo výške 1%. Použili sa diskontné sadzby pred zdanením a odrážajú špecifické riziká týkajúce sa automobilového priemyslu, v ktorom spoločnosť podniká. Pre rok 2007 takto bola použitá diskontná sadzba 9,8%.

Poštovní tiskárna cenin Praha a.s., je jediná spoločnosť ktorá vo svojej účtovnej závierke vôbec nespomenula zníženie hodnoty aktív. Nie sú teda jasne pravidla znižovania, nie je vôbec jasné či spoločnosť vykonávala testovanie. Z hodnôt jednotlivých aktív nie je jasné či sa jedná naozaj o reálne zobrazenie skutočnosti, alebo sa jedná len o účtovnú hodnotu.

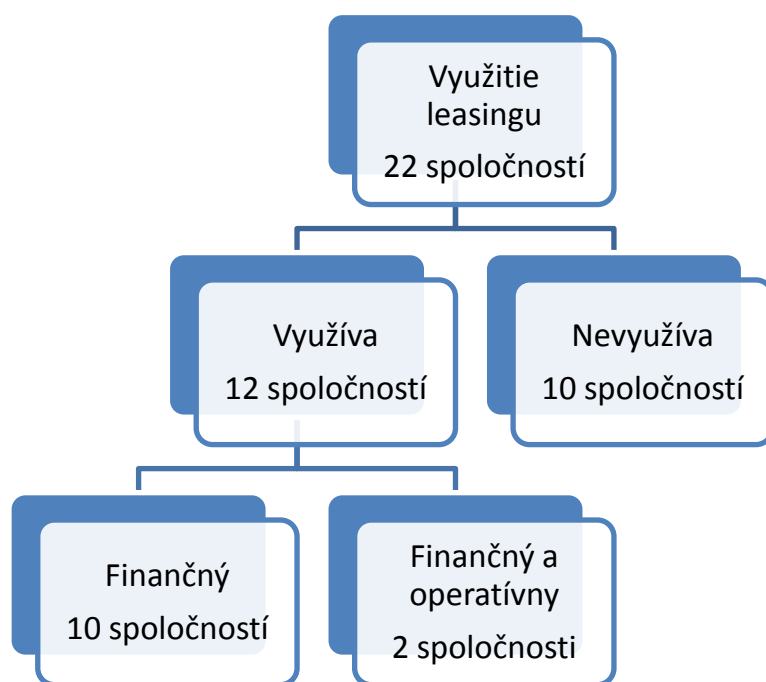
3.5. Lízingy

Zmluvy o finančnom prenájme, ktoré prenášajú na nájomcu podstatné časti rizík a výhod vlastníctva predmetu leasingu sa podľa spoločnosti kapitalizujú na začiatku prenájmu v reálnej hodnote prenajatého majetku, alebo pokiaľ sú nižšie, v súčasnej hodnote minimálnych lízingových splátok. Lízingové splátky sa delia medzi finančné náklady a zníženie lízingového záväzku tak, aby sa dosiahlo konštantnej úrokovej miery u zostatkovej časti záväzku. Finančné náklady z lízingu sú účtované priamo do výsledku hospodárenia. Kapitalizované aktíva z finančného lízingu spoločnosti odpisovali podľa stanovenej doby životnosti. V poznámkach k účtovnej závierke, firmy uvádzali záväzky z finančného lízingu v prehľadnej tabuľke, ktorá v prvom rade uvádzala nominálnu hodnotu minimálnych splátok a vedľa nej aj súčasnú hodnotu minimálnych splátok. V riadkoch sa uvádzalo rozdelenie čiastok pre splácanie lízingu; do 1 roka, od 1 roka do 5 rokov a nad 5 rokov. Splátky operatívneho lízingu, kedy si prenajímateľ ponecháva významnú časť rizík a výhod z vlastníctva predmetu lízingu sa účtujú vo výkaze zisku a strát u oboch spoločností rovnomerne po dobu platnosti lízingovej zmluvy. Podniky uvádzali, že využívajú lízing hlavne z dôvodu financovania svojho majetku.

Analýza účtovných záznamov spoločností odhalila preferenciu finančného lízingu pred operatívnym lízingom. Z 22 spoločností, 12 spoločností (55%) má vo svojich aktívach majetok nadobudnutý formou finančného lízingu a len 4 spoločnosti; konkrétne *Pražská energetika a.s.*, *SLEZAN Frýdek-Místek a.s.*, *UNIPETROL a.s.* a *ZENTIVA N.V.*, využívajú zároveň finančný aj operatívny lízing. Napríklad Skupina PRE má v operatívnom nájme hlavne káblové kolektory pre uloženie káblov a nebytové priestory pre trafostanice.

SETUZA a.s., zase v roku 2007 schválila revitalizačný plán firmy, ktorý začal viesť k celkovému ozdraveniu firmy aj pomocou odpredaja dlhodobých aktív a ich spätného nájmu (lízingu). Získané finančné prostriedky takto spoločnosť môže použiť na iné účely.

Schéma 3: Využitie leasingu



Prameň: vlastná konštrukcia podľa účtovných záznamov

Spoločnosť *Pražská energetika a.s.*, vo svojej skupine vlastní spoločnosť *PREleas, a.s.*, ktorej predmetom podnikania je lízingová činnosť orientovaná len pre členov skupiny PRE, teda nie vstup na konkurenčný lízingový trh. Spoločnosť využíva pri vykonávaní svojich podnikateľských aktivít formu spätného leasingu.

TOMA, a.s., poskytuje finančný lízing ako jeden z predmetov svojho podnikania. Túto činnosť si zvolila ako vhodnú formu investovania a zhodnocovania voľných peňažných

prostriedkov. V súčasnej dobe tvorí významný zdroj príjmov a ziskov spoločností, pri zostatkovej cene lízingových predmetov vo výške 107 mil. Kč.

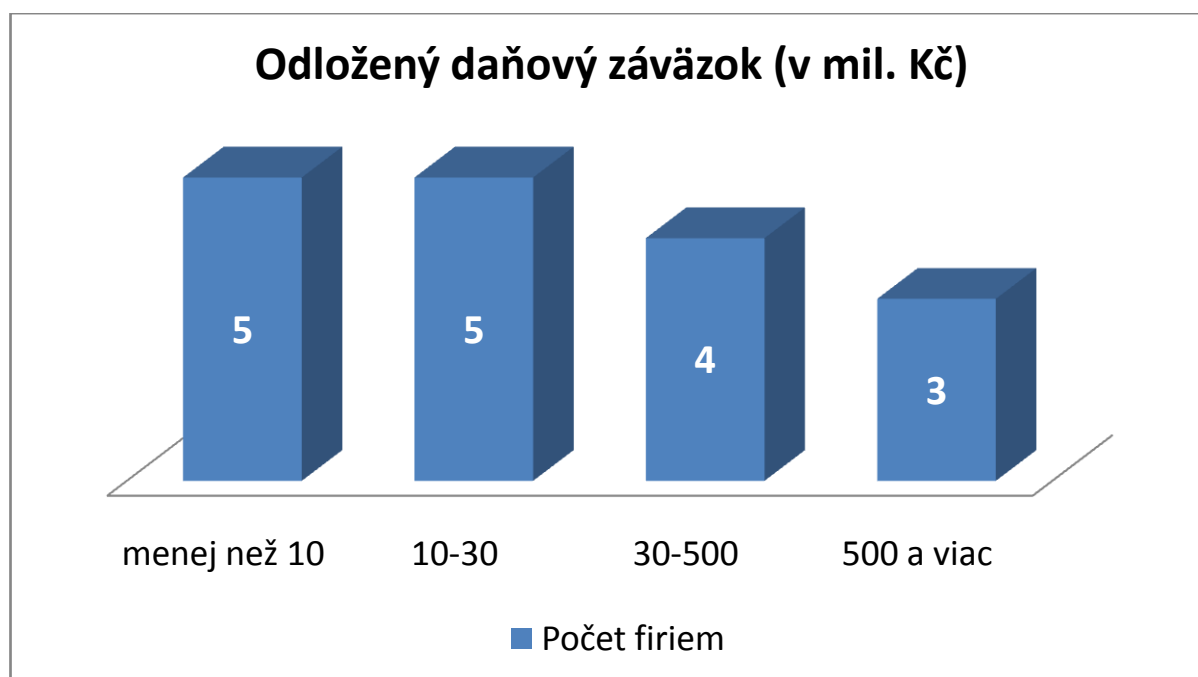
3.6. Dane z príjmov

Všetky spoločnosti, keďže sídlia v Českej republike, vypočítavajú splatnú daň na základe českých daňových predpisov. Pre rok 2007 platila daňová sadzba 24%.

Pri výpočte odloženej dane sa spoločnosti kalkulovali pomocou súvahovo-záväzkovej metódy (Balance Sheet Asset-and-Liability Method). V prevažnej miere odložená daň vzniká z rozdielného pohľadu českej daňovej legislatívy a štandardov IFRS na niektoré aktíva a záväzky. Pre výpočet odloženej dane sa najprv vypočítali rozdiely medzi účtovnou a daňovou hodnotou aktív a záväzkov. Tieto rozdiely sa násobia daňovou sadzbou, o ktorej sa očakáva, že bude platná v dobe, kedy majú byť tieto rozdiely uplatnené. Niektoré podniky konkrétne sadzby neuvádzali, preto môžeme len predpokladať, že použili 21% sadzbu platnú pre rok 2008. Druhá časť podnikov narábala s postupným znižovaním dane z príjmu medzi rokmi 2008 až 2010 v percentách 21% - 20% - 19%. Odložená daň sa potom účtuje oproti hospodárskemu výsledku alebo oproti kapitálu, podľa toho, či ovplyvňuje transakcie, ktoré majú za následok vznik/zánik prechodného rozdielu, hospodárskeho výsledku či na kapitál. Odložená daňová pohľadávka sa vykazuje len do tej výšky, o ktorej sa predpokladá, že bude v budúcnosti uplatnená.

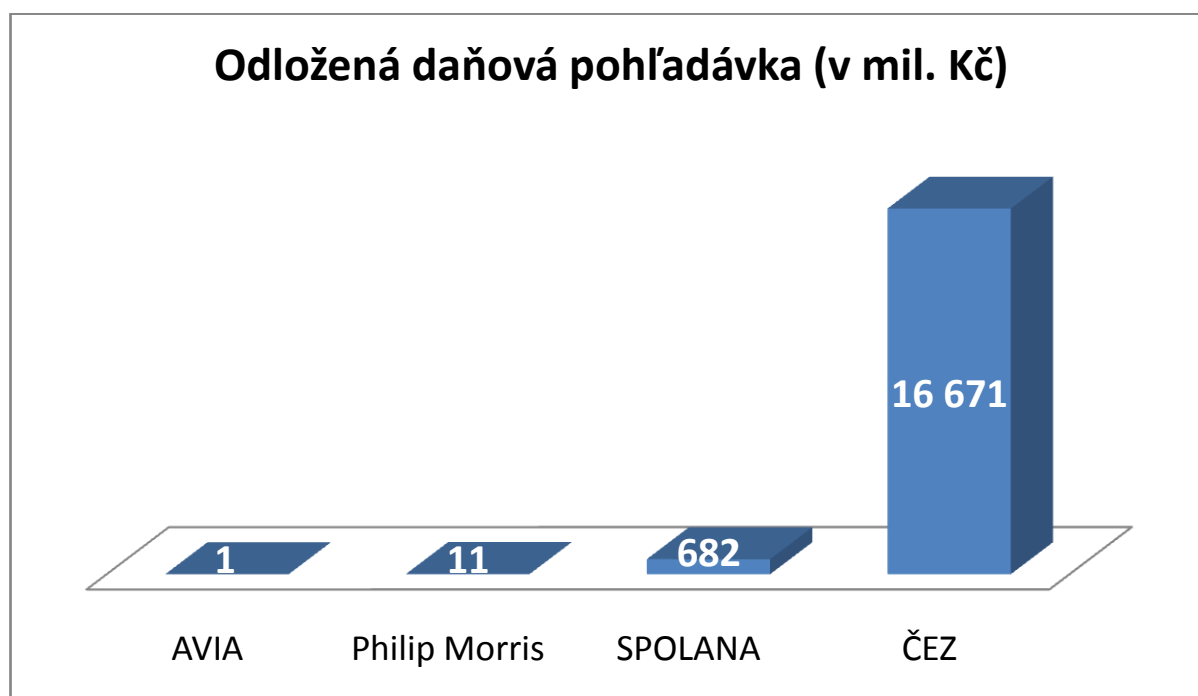
Okrem jednej spoločnosti všetky účtovali o odloženej daní z príjmu. Tou jedinou spoločnosťou bola *SETUZA a.s.*, ktorá v dôsledku významných daňových strát z minulých rokov neúčtuje o odloženej dani z príjmu. Ako ukazujú nasledujúce grafy, tak na prvom grafe vidíme, že až 17 podnikov vyúčtovalo odložený daňový záväzok a spoločnosti sú rozdelené podľa výšky svojho záväzku. V druhom grafe sú len 4 podniky, ktoré vyúčtovali odloženú daňovú pohľadávku a u každej z nich je uvedená aj jej výška.

Graf 4: Odložený daňový závazok



Prameň: vlastná konštrukcia podľa účtovných záznamov

Graf 5: Odložená daňová pohľadávka



Prameň: vlastná konštrukcia podľa účtovných záznamov

3.7. Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky

Skúmané podniky tvorili rezervy podľa štandardu IAS 37, pokiaľ je pravdepodobné, že k vyrovnaní súčasných zmluvných alebo nezmluvných záväzkov ako výsledku minulých

udalostí bude potrebné čerpanie prostriedkov a je možné ho spoľahlivo odhadnúť jeho výšku. Pri odhade výšky budúceho čerpania peňažných prostriedkov sú zohľadňované špecifické riziká. Rezervy, ktoré nebudú znamenať čerpanie prostriedkov v nasledujúcom roku, sú k dátumu účtovnej závierky oceňované v hodnote vyrovnania, od úročené k súvahovému dňu na základe metódy efektívnej úrokovej miery, o ktorej spoločnosti uvádzali, že sa rovná tržnej úrokovej sadzbe.

Okrem jedného podniku si všetky splnili povinnosť zverejniť účel rezerv, čiastku v ktorej sú tvorené a ich čerpanie. Spoločnosť *TOMA, a.s.*, v súvahe uvádza rezervu vo výške 1,2 mil. Kč, ale v poznámkach k účtovnej závierke vôbec neuvádza žiadne ďalšie potrebné informácie.

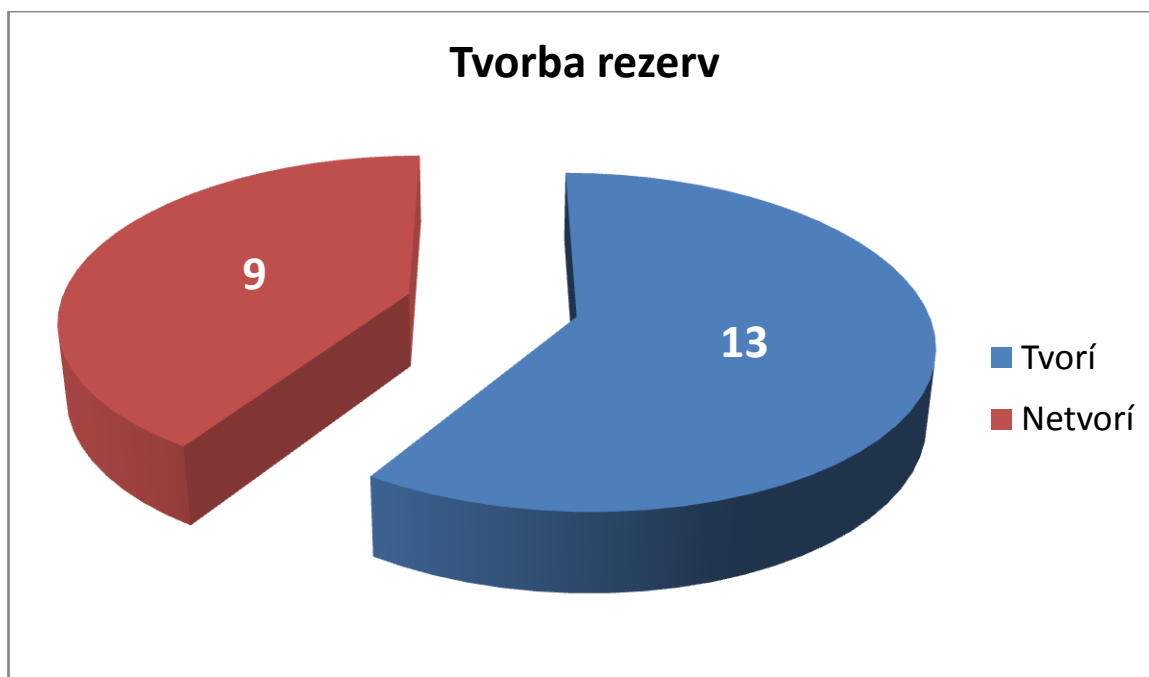
Medzi najčastejšie predmety tvorby rezerv patrili:

- personálne (zamestnanecké pôžitky, odchodné, dovolenka, tantiémy)
7 - spoločností
- rekultivácie a sanácie – 6 spoločností
- spory, súdy a pokuty – 5 spoločností
- riziká, škody a odškodné – 5 spoločností
- daň z príjmu, daň z prevodu nehnuteľností – 2 spoločností
- vyradenie jadrového paliva, emisné povolenky – 2 spoločností
- záručné opravy predaných výrobkov – 1 spoločnosť

Účel tvorby rezerv sa medzi spoločnosťami kopíroval. Jedinečnými rezervami boli napríklad u spoločnosti *ŠKODA AUTO, a.s.*, ako rezerva na záručné opravy predaných automobilov a rezerva na likvidáciu vyradených automobilov.

ČEZ a.s., určuje zákon povinnosť dekontaminácie a demontáže jadrových zariadení, a ukladanie rádioaktívneho odpadu a použitého jadrového paliva. S tohto dôvodu podnik tvorí rezervu na predpokladané záväzky z titulu zákona.

Graf 6: Tvorba rezerv



Prameň: vlastná konštrukcia podľa účtovných závierok

Záväzky u ktorých je neistá čiastka a časovanie, závisia na odhade vedenia konkrétnej spoločností týkajúceho sa čiastky a časového záväzku. Tieto podmienené záväzky sú priebežne preverované tak, aby sa zistilo, či odtok prostriedkov predstavujúcich ekonomický prospech sa stal pravdepodobným. U podmienených aktív sa pre zmenu sleduje súvislosť či s nimi poplynie spoločnosti ekonomický prínos.

Zo sledovaných podnikov ani jeden nevykazoval podmienené pohľadávky. Úplný prehľad podmienených záväzkov prezentuje nasledujúca tabuľka:

Tabuľka 6: Podmienené záväzky

Názov spoločnosti	Podmienený záväzok
ČEZ	Podmienené záväzky z akvizícií vo výške 604 mil. Kč.
Pražská energetika, a.s.	Platobná banková záruka vo výške 30 mil. Kč súkromnej spoločnosti Operátor trhu s elektrinou, a.s.
Pražská plynárenská, a.s.	Poskytnutá záruka za úverové linky dcérskej spoločnosti vo výške 2,5 mil. Kč.
SETUZA, a.s.	Spoločnosť vedie niekoľko aktívnych súdnych sporov v celkovej výške 240 mil. Kč.
UNIPETROL, a.s.	Podmienené záväzky týkajúce sa predaja akcií spoločnosti KAUČUK, a.s. vo výške 10% z kúpnej ceny akcií za ekologické dopady v časovom období 5 rokov.

Prameň: vlastná konštrukcia podľa účtovných závierok

3.8. Výnosy z bežnej činnosti

Výnosy z bežnej činnosti sú účtované vo fair value prijatej alebo nárokovateľnej protihodnoty.

- Výnosy z predaja tovarov – účtované v okamžiku dodávky.
- Výnosy z predaja služieb – účtované v okamžiku dokončenia služby a jej prevzatia odberateľom.
- Finančné výnosy – úroky z investovaných prostriedkov, príjem z dividend a diskontovaných rezerv.

Problematika výnosov pre potreby tejto diplomovej práce je obsiahnutá v teoretickej časti. Zistená prax u sledovaných podnikov, okrem nasledujúcich poznámok, nepriniesla žiadne nové poznatky.

Spoločnosť *MERO ČR, a.s.*, výnosy z prepravy ropy sú zaúčtované v okamžiku prevzatia ropy odberateľom. U neukončenej preprave v prípade prepravenej, ale doteraz neprevzatej ropy to závisí na stupni dokončenosti prepravy, určenej na základy fáze prepravy ropy. Výnosy zo skladovania ropy (štátnych hmotných rezerv) sú účtované mesačne na základe platných zmlúv.

SPOLANA a.s., dotácie, pripadajúce na spotrebované a predané povolenky zaúčtovala do ostatných prevádzkových výnosov.

3.9. Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby

Účtovné zásady

Philip Morris, a.s., aplikovala pre rok 2007 štandard IAS 1 – Prezencia účtovnej závierky: Zverejňovanie kapitálu a IFRS 7 – Finančné nástroje: Zverejňovanie. Ako poznamenáva spoločnosť, aplikácia uvedených štandardov nemala významné dopady na metódy oceňovania a vykazovania, avšak aplikácia IFRS 7 znamenala značné rozšírenie rozsahu zverejňovaných informácií.

ZENTIVA N.V., aplikovala zmeny v podľa novelizovaných štandardov IFRS 7, IAS 1 a IFRIC 8, IFRIC 9 a IFRIC 10.

Zmeny v účtovných odhadoch

ČEZ, a.s., vykonáva zmenu odhadu u jadrových rezerv, ku ktorým dochádza v dôsledku nových odhadov objemu alebo načasovania peňažných tokov nutných pre vyrovnanie tohto záväzku alebo v dôsledku zmeny diskontnej sadzby, sú pripočítavané k čiastke, resp. odčítavané od čiastky zaúčtovanej v súvahe ako aktívum. Hodnota tohto aktíva však nemôže byť záporná, tj. čiastky prevyšujúce hodnotu aktíva sa účtujú priamo od výsledku hospodárenia. V roku 2007 spoločnosť vykonala zmenu odhadu rezervy na trvale uloženie jadrového paliva z dôvodu úpravy očakávanej výroby jadrových elektrární. Zmeny odhadu boli spôsobené zmenou odhadu očakávaných prevádzkových nákladov súvisiacich s uložením paliva.

Dalkia a.s., počas roka 2007 vykonala operatívnu previerku svojich závodov, ktorá viedla k zmenám v očakávanom používaní niektorých položiek, pozemkov, budov a zariadení. Vplyv týchto zmien na odpisy, vykazovaných nákladoch na predaj v súčasnom období činil 6,6 mil. Kč a predstavuje zníženie odpisu.

Unipetrol a.s., vykonala novú klasifikáciu niektorých položiek v účtovných závierkach spoločností pod rozhodujúcim vplyvom aby boli klasifikované s cieľom zaistiť konzistenciu s klasifikačnými postupmi celej skupiny. Údaje z roku 2006 boli preto upravené tak, aby odpovedali novým klasifikačným postupom. Skupina zmenila vykazovanie obstarávania nedokončeného nehmotného majetku a zálohy na obstarávanie hmotného majetku a vykazovania záloh na zásoby, zmeny vykazovania rezerv a zmenila vykazovanie tržieb z predaja materiálu z položky ostatné prevádzkové výnosy do položky výnosy.

Chyby

Spolana a.s., v roku 2006 úplne splatila úver vrátane úrokov. Pri výpočte úroku však došlo k chybe vo výpočte a v danom období spoločnosť splatila navyše 156 tis. Kč.

TESLA KARLÍN a.s., v priebehu roku 2007 došlo k oprave chyby a následnému výmazu chybné evidovaného zástavného práva v prospech Komerční banky, a.s., pretože po splatení úveru, bol vydaný návrh na výmaz zástavného práva. Toto bolo vykonané, avšak časť pozemku zostala zastavená, z dôvodu technického nedopatrenia vzhľadom k novému zameraniu parciel.

3.10. Zhrnutie praktickej časti

Analýza účtovných závierok vybraných spoločností ukázala, že len 9 z 22 podnikov si splnilo svoje povinnosti, ktoré im ukladajú štandardy IFRS, Medzi najčastejšie chyby patrilo neuvádzanie názvu spoločnosti, meny vykazovania a miery zaokrúhľovania na jednotlivých výkazoch účtovnej závierky. Tento nedostatok sa však môže javiť ako banálny pri porovnaní s troma podnikmi, konkrétne; *ATAS elektromotory Náchod, a. s.*, *AVIA, a.s.* a *SLEZAN Frýdek-Místek a.s.*, u ktorých v účtovnej závierke chýbali celé výkazy!

Poštovní tiskárna cenin Praha a.s., ako jediná spoločnosť, ktorá vo svojej účtovnej závierka vôbec nespomenula zníženie hodnoty majetku, vďaka čomu nie je jasné, či jej účtovná závierka zobrazuje reálny obraz podniku alebo len účtovný. Ale ak neexistuje náznak, že by mohlo mať aktívum nižšiu hodnotu, podnik nemusí odhadovať spätne ziskateľnú čiastku. V takom prípade je všetko v súlade so štandardom. Osobne ale považujem za praktickejšie, jednou vetou uviesť, že nedošlo k náznaku nižšej hodnoty majetku. Všetky ostatné podniky v rovnakej situácii túto skutočnosť uviedli, čím užívateľovi účtovnej závierky zjednodušili hľadanie potrebnej informácie.

Posledný nedostatok sa vyskytol u spoločnosti *TOMA, a.s.* V súvahe uvádza rezervu vo výške 1,2 mil. Kč, ale v poznámkach k účtovnej závierke neuvádza žiadne ďalšie potrebné informácie.

Záver

"Odbyt výrobků našich utvářel se v roce tomto velmi příznivě, neboť prodali jsme vozů a motorových kol v celkovém fakturovaném obnosu K 2 089 252,67; při tom jest zejména na to ohled bráti, že prodej náš uskutečnil se z převážné části v cizozemsku, kde čeliti jsme musili konkurenci automobilních továren dávno zavedených. Tyto úspěchy dlužno přičísti kromě jakosti našich výrobků též účastenství našemu na výstavách automobilů v Lipsku, v Paříži, v Berlíně a v Petrohradě, jakož i našim výhodným zastoupením v Německu, v Itálii, v Anglii a v Rusku,"⁵⁴ píše sa vo výročnej správe z roku 1908 firmy Laurin & Klement, predchodcu spoločnosti ŠKODA AUTO, a.s.. V tej dobe aj vrátane účtovnej závierky dosahovala výročná správa počtu 12 strán vo forme veľmi zjednodušeného podvojného účtovníctva. V priebehu storočia sa počet strán rozširoval až na tohtoročných, omnoho komplexnejších 174 strán.

V súčasnosti účtovné závierku dosahujú niekoľko desiatok strán, čo ešte viac umocňuje ich obsiahnutie vo výročných správach spoločností. Hlavne nadnárodné koncerny si dávajú veľmi záležať na ich prevedení ako súčasť imidžu firmy. Pri spracovávaní praktickej časti mojej diplomovej práce, teda študovaní účtovných závierok, som veľmi rýchlo zistil, že z pohľadu praktickosti spracovania jednotlivých účtovných závierok dochádza k podstatným rozdielom.

Jeden môže namietat', že kritizovať podnik za chýbajúci identifikačný údaj vo výkaze je len vrtoch diplomanta a užívateľ je aj bez neho schopných pochopiť skutočnosť. Stačí si však preštudovať takúto účtovnú závierku a prípadne porovnávať z inými. Na jej výkazoch sa nenachádzajú zmienky o miere zaokrúhľovania či ani o mene vykazovania. Za tejto situácie sa užívateľ stretáva u nejakej položky účtovnej závierky s nič nehovoriacim číslom. Ak je to napríklad číslo 100, hypoteticky sa môže jednať o 100 Kč alebo 100 EUR. Ak zoberieme v úvahu ešte aj mieru zaokrúhľovania, dostávame veľké množstvo možných variant správnej hodnoty. 100 Kč, 100 mil. Kč alebo 100 mld. Kč premýšľa český užívateľ účtovnej závierky. 100 EUR, 100 mil. EUR alebo 100 mld. EUR premýšľa pre zmenu zahraničný užívateľ. Je to veľmi zlá účtovná závierka, ak ponúka svojim užívateľom interval pravdy v rozmedzí stovky korún až stovky miliónov eur.

⁵⁴ *Letošní výroční zpráva je v historii firmy jubilejní!* [online]. c2008 , 29.4.2008 [cit. 2008-06-20]. Dostupný z WWW: http://new.skoda-auto.com/CZE/news/info/news/News/Pages/2008_24_JubilejniVyrocniZprava.aspx

S týmto problém nedostatočnej identifikácie výkazov účtovnej závierky sa potykalo až 9 z 22 analyzovaných podnikov. Ďalším trom podnikom chýbali niektoré povinné výkazy v účtovnej závierke úplne.

Je chvályhodné, že spoločnosti sa nepotykali s problémami plniť požiadavky, ktoré im ukladajú jednotlivé štandardy. Pri analýze účtovných závierok, ako je spomenuté v závere praktickej časti, jedna spoločnosť neuviedla bližšie informácie k rezerve. A tá druhá pravdepodobne neaplikovala štandard IAS 36: Zníženie hodnoty majetku, keďže táto skutočnosť nie je v jej účtovnej závierke spomenutá.

9 z 22 analyzovaných podnikov, zostavilo účtovnú závierku v súlade so všetkými platnými štandardmi a preto ich účtovné závierky môžeme považovať za verný a pravdivý obraz skutočnosti podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva.

Vďaka týmto zisteniam môžem skonštatovať, že skúmaným podnikom nerobí problém uznávanie, oceňovanie a vykazovanie jednotlivých prvkov účtovnej závierky v súlade s IFRS. A ak sa podnikom podarí odstrániť problémy s identifikovateľnosťou jednotlivých výkazov, čo podľa môjho názoru nemôže byť problém v porovnaní s komplexnosťou akú majú ich účtovné závierky. V tom prípade už len malý krôčik delí podniky aplikujúce štandardy naplniť cieľ, ktorý Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva majú:

- Uviesť štandardy tej najvyššej kvality.
- Umožnenie harmonizácie tvorby a prezentácie finančných výkazov.

Zoznam použitej literatúry

1. International Accounting Standards Board. *Internationals Financial Reporting Standards (IFRSs)*. 1. vyd. Londýn: IASCF, 2007. 2513 s. ISBN 978-1-905590-26-1
2. International Accounting Standards Board. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)*. 1. vyd. Praha: Svaz účetních, 2005. 2249 s. ISBN 80-239-5721-X
3. KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18. vyd. Praha: Nakladatelství POLYGON, 2008. 440 s. ISBN 978-80-7273-152-7
4. KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept*. 5. vyd. Praha: Nakladatelství POLYGON, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7
5. KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Vox, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3
6. ŠOLJAKOVÁ, L., KRÁL, B., FIBÍEOVÁ, J., WAGNER, J. *Slovník účetních pojmu*. 1. vyd. Praha: Aspi, a.s., 2006, 320 s. ISBN 80-7357-197-8
7. ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – PRAKTICKÉ APLIKACE*. 1. vyd. Praha: Institut Svazu účetních 2007, s. 456. ISBN 978-80-86716-44-2

Iné zdroje

1. Česká národní banka [online]. Dostupný z WWW: <<http://www.cnb.cz>>
2. Deloitte. *IFRS do kapsy 2007*. [s.l.] : [s.n.], 2007. 98 s. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/dttpubs/2007pocketczech.pdf>>.
3. International Accounting Standards Board [online]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasb.org>>
4. Komora auditorů České republiky. *Byl vydán revidovaný standard IAS 1* [online]. c1996 [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW: <<http://www.kacr.cz/article.asp?nDepartmentID=181&nArticleID=596&nLanguageID=1>>
5. *Letošní výroční zpráva je v historii firmy jubilejní!* [online]. c2008 , 29.4.2008 [cit. 2008-06-20]. Dostupný z WWW: <http://new.skoda-auto.com/CZE/news/info/news/News/Pages/2008_24_JubilejniVyrocnizprava.aspx>

6. ATAS elektromotory Náchod a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1038112&RoleId=3726>
7. AVIA, a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1296971&RoleId=5008>
8. Cukrovar Vrbátky a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1085831&RoleId=3916>
9. České vinařské závody a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1218645&RoleId=4223>
10. ČEZ, a. s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1365921&RoleId=3967>
11. Dalkia Česká republika, a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1305446&RoleId=3557>
12. ENERGOAQUA, a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1334170&RoleId=4835>
13. KAROSERIA, a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1060905&RoleId=3789>

14. MERO ČR, a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1067628&RoleId=4713>
15. MJM Litovel a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1322165&RoleId=3568>
16. Philip Morris ČR a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1303302&RoleId=5452>
17. Poštovní tiskárna cenin Praha a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1395294&RoleId=3619>
18. Pražská energetika, a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1334830&RoleId=4945>
19. Pražská plynárenská, a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1113104&RoleId=4904>
20. SETUZA a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1332806&RoleId=3892>
21. SLEZAN Frýdek - Místek a. s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1015514&RoleId=3554>

22. SPOLANA a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1231684&RoleId=3956>
23. ŠKODA AUTO a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01].
Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1231684&RoleId=5427>
24. TESLA KARLÍN, a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01].
Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1231684&RoleId=3625>
25. TOMA, a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1231684&RoleId=4266>
26. UNIPETROL, a.s.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01].
Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1231684&RoleId=4883>
27. ZENTIVA N.V.. *Výroční zpráva 2007* [online]. [2008] [cit. 2008-06-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.cnb.cz/export/CZ/Seznamy_a_prehledy/Detail_subjektu.page?Id=1231684&RoleId=5865>

Zoznam grafov

Graf 1: Return On Assets	48
Graf 2: Členenie výkazov ziskov a strát.....	49
Graf 3: Goodwill	54
Graf 4: Odložený daňový záväzok.....	58
Graf 5: Odložená daňová pohľadávka	58
Graf 6: Tvorba rezerv	60

Zoznam tabuliek

Tabuľka 1: Prehľad terminológie	21
Tabuľka 2: Minimálne položky súvahy podľa štandardu	24
Tabuľka 3: Výkaz ziskov a strát s klasifikáciou nákladov podľa funkcie.....	25
Tabuľka 4: Výkaz ziskov a strát s klasifikáciou nákladov podľa druhu.....	26
Tabuľka 5: Identifikovateľnosť účtovných závierok.....	51
Tabuľka 6: Podmienené záväzky	61

Zoznam schém

Schéma 1: Zaúčtovanie precenenia	31
Schéma 2: Vznik nehmotného aktíva	34
Schéma 3: Využitie leasingu.....	56

Zoznam príloh

Príloha č.1: Zoznam Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva

Príloha č.2: Zverejnenie informácií podľa jednotlivých štandardov

Príloha č.1: Zoznam Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva

Prevzaté do práva EÚ k 25.11.2007 v oficiálnom slovenskom preklade.

ÚČTOVNÉ ŠTANDARDY

Medzinárodné účtovné štandardy

IAS 1: Prezentácia účtovnej závierky

IAS 2: Zásoby

IAS 7: Výkazy peňažných tokov

IAS 8: Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby

IAS 10: Udalosti po súvahovom dni

IAS 11: Zákazková výroba

IAS 12: Dane z príjmov

IAS 14: Vykazovanie o segmentoch

IAS 16: Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia

IAS 17: Lízingy

IAS 18: Výnosy z bežnej činnosti

IAS 19: Zamestnanecké požitky

IAS 20: Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci

IAS 21: Vplyv zmien kurzov cudzích mien

IAS 23: Náklady na prijaté úvery a pôžičky

IAS 24: Zverejnenie spriaznených osôb

IAS 26: Účtovanie a vykazovanie penzijných programov

IAS 27: Konsolidované a individuálne účtovné závierky

IAS 28: Investície do pridružených podnikov

IAS 29: Účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvach

IAS 31: Podiely na spoločnom podnikaní

IAS 32: Finančné nástroje

IAS 33: Zisk na akciu

IAS 34: Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka

IAS 36: Zníženie hodnoty majetku

IAS 37: Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky

IAS 38: Nehmotný majetok

IAS 39: Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie

IAS 40: Investície v nehnuteľnostiach

IAS 41: Poľnohospodárstvo

Medzinárodné štandardy finančného vykazovania

IFRS 1: Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva

IFRS 2: Platby na základe podielov

IFRS 3: Podnikové kombinácie

IFRS 4: Poistné zmluvy

IFRS 5: Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti

IFRS 6: Prieskum a posudzovanie ložísk nerastných surovín

IFRS 7: Finančné nástroje

IFRS 8: Prevádzkové segmenty

INTERPRETÁCIE ÚČTOVNÝCH ŠTANDARDOV

Interpretácie Stáleho interpretačného výboru

SIC-7: Zavedenie meny euro

SIC-10: Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam

SIC-12: Konsolidácia – subjekty na špeciálny účel

SIC-13: Spoločne kontrolované jednotky – nepeňažné príspevky spoločníkov

SIC-15: Operatívny nájom – stimuly

SIC-21: Dane z príjmov – úhrada precenených neodpisovateľných majetkov

SIC-25: Dane z príjmov – zmeny daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov

SIC-27: Posudzovanie podstaty transakcií, ktoré obsahujú právne formy nájmu

SIC-29: Zverejňovanie – dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb

SIC-31: Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby

SIC-32: Nehmotný majetok – náklady na internetovú stránku

Interpretácie Výboru pre interpretácie Medzinárodného finančného vykazovania

IFRIC 1: Zmeny v existujúcom zrušení sprostredkovania, náhradách a podobných

IFRIC 2: Členské podiely v družstvách a podobné nástroje

IFRIC 4: Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing

IFRIC 5: Práva na podiely vyplývajúce z fondov likvidácie, obnovy a životného prostredia

IFRIC 6: Záväzky pochádzajúce z pôsobenia na osobitnom trhu - odpad z elektrických a elektronických zariadení

IFRIC 7: Uplatňovanie metódy prepracovania a opätovného vykazovania podľa štandardu IAS 29 Finančné výkazníctvo v hyperinflačných ekonomikách

IFRIC 8: Rozsah štandardu IFRS 2

IFRIC 9: Prehodnocovanie vložených derivátov

IFRIC 10: Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka a zníženie hodnoty majetku

IFRIC 11: IFRS 2 – Vnútroskupinové transakcie a transakcie s vlastnými akciami

Príloha č.2: Zverejnenie informácií podľa jednotlivých štandardov

IAS 1: Prezentácia účtovnej závierky

Informácie prezentované buď v súvahe alebo v poznámke

Účtovná jednotka je povinná zverejniť v súvahe alebo v komentári ďalšie čiastkové klasifikácie prezentovaných položiek klasifikovaným spôsobom odpovedajúcim činnostiam účtovnej jednotky.

- a. pre každú kategóriu základného imania účtovná jednotka zverejní:
 - počet autorizovaných akcií;
 - počet vydaných akcií a plne splatených a ďalej vydaných, ale plne nesplatených;
 - nominálnu hodnotu akcie alebo to, že akcie nemajú nominálnu hodnotu;
 - porovnanie počtu akcií v obehu na počiatku a na konci vykazovaného obdobia;
 - práva, prednostné práva a obmedzenia prirodzené k danej kategórii vrátane obmedzenia výplaty dividend a splatenia kapitálu;
 - vlastné akcie v držaní účtovnej jednotky alebo v držaní jej dcérskych spoločností alebo pridružených podnikov; a
 - akcie vyhradené k vydaniu na základe opcií a zmlúv o predaji akcií vrátane termínov a čiastok; a
- b. popis povahy a účelu jednotlivých fondov v rámci vlastného kapitálu.

Informácie prezentované buď vo výkaze ziskov a strát alebo v poznámke

1. Ak sú položky výnosov a nákladov významne, ich povaha a čiastka musí byť uvedené samostatne. Okolnosti, ktoré k tomu môžu viesť zahŕňujú:
 - a. zníženie hodnoty zásob na čiastku čistej realizovateľnej hodnoty alebo zníženie hodnoty nehnuteľnosti, strojov a zariadení na spätné ziskateľnú čiastku, a ďalej zrušenie takéhoto zníženia;
 - b. reštrukturalizáciu činnosti účtovnej jednotky a zrušenie akýchkoľvek rezerv na náklady spojené s reštrukturalizáciou;
 - c. vyradenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;
 - d. vyradenie investícií;
 - e. ukončované činnosti;
 - f. urovnávanie sporov; a
 - g. iné zrušenia rezerv.
2. Účtovná jednotka je povinná predložiť analýzu nákladov na základe klasifikácie založenej na druhu nákladov alebo ich funkcii v rámci účtovnej jednotky podľa toho, ktorá z možností poskytne spoľahlivé a relevantnejšie informácie.
3. Účtovná jednotka klasifikujúca náklady podľa funkcie musí zverejniť ďalšie informácie o druhoch nákladov vrátane odpisov a nákladov na zamestnanecké pôžitky.

Informácie prezentované v poznámke

1. Účtovná jednotka je povinná zverejniť súhrn dôležitých účtovných zásad – oceňovaciu bázu použitú pri príprave účtovnej závierky a ďalšie použité účtovné zásady relevantné pre správne pochopenie účtovnej závierky.
2. Účtovná jednotka je povinná zverejniť v prehľade podstatných účtovných zásad alebo v iných poznámkach taktiež úsudky, ktoré majú najdôležitejší vplyv na čiastky uznané v účtovnej závierke.
3. Účtovná jednotka je povinná zverejniť v poznámke informácie o kľúčových predpokladoch vzťahujúcich sa k budúcnosti.
4. Ďalej zverejnenia čiastku dividend navrhovanú alebo deklarovanú pred schválením účtovej závierky k zverejneniu, ale nevykázanú ako rozdelenú vlastníkom behom vykazovaného obdobia a súvisiacu čiastku na akciu a čiastku všetkých nevykazovaných kumulovaných preferenčných dividend.
5. Ak nie sú zverejnené inde v rámci informácii zverejnených spolu s účtovnou závierkou, je účtovná jednotka povinná zverejniť;
 - a. sídlo a právnu formu účtovnej jednotky, krajinu založenia a adresu sídla;
 - b. popis povahy činnosti účtovnej jednotky a jej základnej činnosti;
 - c. názov materskej a najvyššej materskej spoločnosti v skupine.

IAS 16: Nehnutel'nosti, stroje a zariadenia

1. V účtovnej závierke musí byť pre každú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení zverejnené nasledujúce informácie:
 - a. oceňovacia báza použitá k určeniu brutto účtovnej hodnoty;
 - b. použité odpisové metódy;
 - c. doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby;
 - d. brutto účtovná hodnota a oprávky, a to k začiatku a ku koncu obdobia; a
 - e. vysvetlenia rozdielov medzi účtovnou hodnotu na počiatku a na konci obdobia.
2. V účtovnej závierke sa zverejnia taktiež nasledujúce informácia:
 - a. existencia a čiastky obmedzených nárokov, a nehnuteľnosti, strojov a zariadení, ktoré boli dané do zástavy ako záruky za záväzky;
 - b. čiastka výdavkov zahrnutá do účtovnej hodnoty u položky nehnuteľnosti, stroje a zariadenia počas výstavby;
 - c. čiastka zmluvných záväzkov plynúcich z obstarania nehnuteľností, strojov a zariadení; a
 - d. ak tieto informácie nie sú uvedené samostatne vo výkaze ziskov a strát, taktiež čiastka kompenzujúca od tretích strán za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré majú zníženú hodnotu, boli stratené alebo vyradené, a ktoré boli zhrnuté do výkazu ziskov a strát.
3. Ak položky štandardu sú uvedené v precenených čiastkách musia byť zverejnené nasledujúce informácie:
 - a. dátum, ku ktorému došlo k preceneniu;
 - b. či ocenenie vykonal nezávislý znalec;

- c. metódy a významné predpoklady použité pre stanovení reálnych hodnôt položiek;
- d. rozsah v ktorom boli stanovené reálne hodnoty priamo odkazom na zistiteľné ceny z aktívneho trhu alebo na základe nedávnych tržných transakcií medzi nezávislými stranami, alebo či boli odhadnuté pomocou oceňovacích techník;
- e. za každou preceňovanou triedou nehnuteľností, strojov a zariadení účtovná hodnota, ktorá by bola vykazovaná na základe modelu oceňovania obstarávacou cenou; a
- f. zostatok fondu z precenenia vrátane zmeny za obdobie a akékoľvek obmedzenia výplaty zostatku fondu akcionárom.

IAS 38: Nehmotný majetok

1. Účtovná jednotka zverejňuje nasledujúce informácie pre každú skupinu nehmotného majetku s rozlíšením na nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou a na ostatný nehmotný majetok:
 - a. či sa jedná o konečnú alebo neurčitú dobu použiteľnosti, a pokiaľ sa jedná o konečnú dobu použiteľnosti, tak aká táto doba je alebo odpisová sadzba;
 - b. aké odpisové metódy sa používajú pre nehmotný majetok s konečnou dobou použiteľnosti;
 - c. hrubá účtovná hodnota a oprávky na počiatku a na konci obdobia;
 - d. riadky výkazu ziskov a strát, v ktorých sú uvedené akékoľvek odpisy nehmotného majetku; a
 - e. prehľad účtovnej hodnoty na počiatku a na konci obdobia, umožňujúce kvantifikovať požiadavky bližšie obsiahnuté priamo v štandarde.
2. Účtovná jednotka ďalej zverejní:
 - a. účtovnú hodnotu nehmotných majetkov s neurčitou dobou použiteľnosti a dôvody toho;
 - b. popis, účtovnú hodnotu a zostávajúcu dobu odpisovania jednotlivých nehmotných majetkov, ktoré sú významné pre výkazy účtovnej jednotky;
 - c. u nehmotných aktív získaných prostredníctvom štátnej dotácie a ocenených pri počiatočnom uznaní reálnou hodnotou – reálnu hodnotu a účtovnú hodnotu tohto aktíva a či boli tieto aktíva po uznaní ocenená podľa akého modelu;
 - d. existenciu a účtovnú hodnotu nehmotných majetku s obmedzeným vlastníckym právom; a
 - e. výšku zmluvných záväzkov vyplývajúcich z obstarania nehmotného majetku.
3. Pokiaľ sú nehmotné aktíva vykazované v precenených čiastkach, musia účtovné jednotky zverejniť u skupiny nehmotných aktív dátum účinnosti precenila a účtovnú hodnotu precenených nehmotných aktív. Ďalej zverejní výšku prírastku z precenenia nehmotných aktív na začiatku a na konci obdobia, ktorá vypovedá

o zmenách v priebehu obdobia a metódy, významné predpoklady použité pri určení reálnej hodnoty aktív.

4. Výdaje na výskum a vývoj v účtovej závierke sa zverejnia ako agregované údaje, ktoré boli zahrnuté do nákladov príslušného obdobia a ostatné informácie podľa IAS 36.

IAS 36: Zníženie hodnoty majetku

1. Pre každú triedu aktív musí účtovná jednotka zverejniť nasledujúce informácie:
 - a. čiastku strát zo zníženia hodnôt uznanou vo výsledku hospodárenia za obdobie, a položky riadkov výkazu ziskov a strát, do ktorých je zahrnutá;
 - b. čiastku zrušených strát zo zníženia hodnôt, uznanú vo výsledku hospodárenia za obdobie a položky riadkov výkazu ziskov a strát do ktorých je takéto zrušenie straty zo zníženia majetku zahrnuté;
 - c. čiastku strát zo zníženia hodnoty precenených aktív uznanú behom obdobia priamo vo vlastnom imaní;
 - d. čiastku zrušení strát zo zníženia hodnoty precenených aktív uznanú behom obdobia priamo vo vlastnom imaní.
2. Účtovná jednotka ktorá vykazuje informácia o segmentoch (IAS 14), musí zverejniť pre každý povinne vykazovaný segment založený na primárnom formáte výkazníctva účtovnej jednotky nasledujúce informácie:
 - a. čiastku strát zo zníženia hodnôt uznanú vo výsledku hospodárenia a priamo vo vlastnom imaní behom obdobia;
 - b. čiastku zrušení strát zo zníženia hodnôt uznanú vo výsledku hospodárenia a priamo vo vlastnom imaní behom obdobia.
3. Účtovná jednotka musí zverejniť pre každú významnú stratu zo zníženia hodnoty uznanú alebo zrušenú behom obdobia pre jednotlivé aktívum, vrátane goodwill-u alebo pre JGPT:
 - a. udalosti a okolnosti, vedúce k uznaniu či zrušeniu straty zo zníženia hodnoty;
 - b. čiastku straty zo zníženia hodnoty uznanú či zrušenú;
 - c. pre jednotlivé aktívum povahu aktíva a povinne vykazovaný segment;
 - d. pre JGPT – jej popis, čiastku straty zo zníženia hodnoty uznanú alebo zrušenú a či sa zmenila JGPT. podľa IAS 14;
 - e. či je spätne ziskateľná čiastka aktíva jeho reálna hodnota znížená o náklady na predaj alebo jeho hodnota z užívania;
 - f. spätne ziskateľná čiastka je reálna hodnota znížená o náklady na predaj, východisko použité k určení reálnej hodnoty znížené o náklady na predaj;
 - g. pokiaľ spätne ziskateľná čiastka je hodnota z užívania, diskontnú sadzbu.
4. Súhrn strát zo zníženia hodnoty a súhrn zrušení strát zo zníženia hodnoty uznaný behom obdobia musí zverejniť:
 - a. hlavné ovplyvnené triedy aktív aj zrušením;
 - b. hlavné udalosti a okolnosti, vedúce k uznaniu týchto strát a zrušení.

5. Nepriradené časti goodwill-u nepriradené k JGPT, musí byť čiastka nealokovaného goodwill-u zverejnená spoločne z dôvodmi nepriradenia.
6. Odhady použité k vyčísleniu spätne získateľnej čiastky JGPT obsahujúcich goodwill alebo nehmotné aktíva s neurčiteľnou dobou použiteľnosti obsiahnutých v štandarde IAS 36.

IAS 17: Lízingy

1. Nájomca musí zverejniť okrem IAS 32 nasledujúce informácie týkajúce sa lízingu:
 - a. pre každú triedu aktív ich čistú účtovnú hodnotu k súvahovému dňu;
 - b. porovnanie rozdielu medzi súhrnom budúcich minimálnych lízingových platieb k súvahovému dňu a ich súčasnou hodnotou a rozdeliť ich pre obdobia – do jedného roka, od jedného do päť rokov a nad päť rokov;
 - c. podmienené nájomné vykazované v nákladoch daného obdobia a sub-lízingu;
 - d. obecný popis nájomcových významných lízingových zmlúv.
2. Prenajímateľ musí zverejniť okrem IAS 32 informácie týkajúce sa lízingu:
 - a. porovnanie rozdielu medzi hrubou investíciou do lízingu a súčasnou hodnotou pohľadávky z minimálnych lízingových platieb zistených k súvahovému dňu a rozdeliť ich pre obdobia, do 1, od 1 do 5 a nad 5 rokov;
 - b. nezrealizované finančné výnosy;
 - c. kumulované opravné položky, podmienené nájomne ako výnos a obecný popis významných lízingových zmlúv.

IAS 12: Dane z príjmov

1. Hlavné prvky daňového nákladu (výnosu) sa zverejňujú oddelene. Prvky daňového nákladu (výnosu) majú zahrňovať – splatný daňový náklad (výnos), všetky úpravy splatnej dane, čiastky odloženého daňového nákladu a ďalšie prvky podľa IAS 12.
2. Nasledujúce prvky sa taktiež zverejnia oddelene:
 - a. súhrnná splatná a odložená daň vzťahujúca sa k položkám, ktoré sa zaúčtujú na vrb alebo v prospech vlastného imania;
 - b. vysvetlenia vzťahov medzi daňovým nákladom (výnosom) a účtovným ziskom v jednej alebo v oboch z nasledujúcich foriem – početným zosúhlasením daňových nákladov (výnosov) alebo početným zosúhlasením priemernej daňovej sadzby s platnou daňovou sadzbou;
 - c. vysvetlenie zmien v platnej daňovej sadzbe v porovnaní z minulým obdobím;
 - d. čiastka odčítateľných prechodných rozdielov, nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových odpočtov, pre ktoré sa odložená daňová pohľadávka nevykazuje v súvahe;
 - e. súhrnná čiastka prechodných rozdielov týkajúcich sa investícií do dcérskych podnikov, pobočiek u ktorých sa odložené daňové záväzky nevykazujú;

- f. pre každý druh prechodného rozdielu čiastky odložených daňových pohľadávok a záväzkov vykazovaných v súvahe a čiastky odloženého daňového výnosu alebo nákladu vykazovaného vo výkaze zisku a strát;
 - g. pokiaľ ide o ukončované činnosti, daňový náklad, ktorý sa vzťahuje k zisku alebo strate z ukončovania a z ukončovaných činnosti v bežných činnostiach za obdobia spolu s odpovedajúcimi čiastkami uvedenými za každé obdobie;
 - h. čiastka daňového dôsledku dividend akcionárom účtovnej jednotky, ktoré sú navrhované alebo oznámené predtým, než účtovná závierka bola schválená k vydaniu, ale nie sú vykázané ako záväzok v účtovnej závierke.
3. Účtovná jednotka zverejňuje čiastku odloženej daňovej pohľadávky a dôkaz dokladajúci jeho uznanie, keď je využitie odloženej daňovej pohľadávky závislé na prebytku budúcich zdaniteľných ziskov nad zisky, ktoré vyplývajú zo zrušení exitujúcich zdaniteľných prechodných rozdielov alebo účtovná jednotka utrpela stratu buď v bežnom, alebo v predchádzajúcom období v daňových legislatívach, ku ktorým sa vzťahuje odložená daňová pohľadávka.

IAS 37: Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky

1. Pre každú kategóriu rezerv účtovná jednotka zverejní:
 - a. účtovnú hodnotu na začiatku a na konci účtovného obdobia;
 - b. rezervy novovytvorené vrátane prírastku k existujúcim rezervám;
 - c. čiastky, ktoré boli v priebehu účtovného obdobia čerpané;
 - d. nevyčerpané čiastky rezerv, ktoré boli zrušené;
 - e. prírastky v diskontovanej výške rezervy za účtovné obdobie, ku ktorým došlo z dôvodu plynutia času, dopad akýchkoľvek zmien diskontnej sadzby;
 - f. stručný popis podstaty záväzku a očakávaný časový rozvrh všetkých výsledných odtokov ekonomického prospechu;
 - g. neistoty vo výške alebo časovom rozvrhu týchto odtokov a predpokladov.
2. Pokiaľ nie je pravdepodobnosť odtoku z dôvodu vysporiadania príliš malá, zverejní stručný popis podstaty podmieneného záväzku a pokiaľ je prevoditeľný – odhad jeho finančného dopadu, neistoty týkajúcej sa výšky alebo časového rozvrhu všetkých odtokov a možnosť všetkých prípadných náhrad.
3. V prípade, že je pravdepodobný prítok ekonomického prospechu, zverejní účtovná jednotka stručný popis podstaty podmienenej pohľadávky k súvahovému dňu a pokiaľ je to prevoditeľné i odhad jeho finančného dopadu oceneného za použitia pravidiel stanovených pre rezervy.

IAS 18: Výnosy z bežnej činnosti

Účtovná jednotka je povinná zverejniť:

- a. účtovné postupy prijaté pre vykazovanie výnosov vrátane metód prijatých pre stanovenie stupňa dokončenia transakcií zahrnujúcich poskytovanie služieb;

- b. čiastky všetkých významných výnosových kategórií vykázaných behom účtovného obdobia vrátane výnosov vyplývajúcich z predaja tovarov, poskytovania služieb, úrokov, licenčných poplatkov a dividend; a
- c. čiastku výnosov zo smeny tovarov alebo služieb zahrnutých v každej z významných kategórií výnosov.

IAS 8: Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby

Výber a aplikácia účtovných zásad

1. Pokiaľ by prvé prijatie niektorého štandardu alebo interpretácie, ktoré má dopad na bežné alebo ktorékoľvek predchádzajúce obdobie, mohlo mať dopad na budúce obdobie, s výnimkou, keď je neprevoditeľné určiť dopad úpravy, je účtovná jednotka povinná zverejniť nasledujúce skutočnosti:
 - a. názov štandardu alebo interpretácie;
 - b. informácie o tom, že zmena účtovnej zásady bola vykonaná v súlade s predchádzajúcimi ustanoveniami, pokiaľ existujú;
 - c. podstatu zmeny účtovnej zásady;
 - d. popis prechodných ustanovení, pokiaľ existujú;
 - e. prechodné ustanovenia, ktoré môžu mať vplyv na budúce obdobia;
 - f. u bežného obdobia a všetkých predchádzajúcich vykazovaných obdobiach čiastku úprav – pre jednotlivé riadkové položky účtovnej závierky, ktorých sa zmena dotkla a či sa na účtovnú jednotku vzťahuje IAS 33: Zisk na akciu;
 - g. čiastku úpravy vzťahujúcu sa k obdobiu, ktoré prechádzalo vykazovaným obdobiami a to v rozsahu prevoditeľnosti; a
 - h. ak je retrospektívna aplikácia zásady nevykonateľná alebo je vykonateľná u období pred vykazovaným obdobím, okolnosti, ktoré viedli k existencii daného stavu a popis, ako a od kedy bola zmena účtovnej zásady aplikovaná.
2. Ak má dobrovoľná zmena účtovnej zásady dopad na bežné alebo ktorékoľvek predchádzajúce obdobie, tento dopad sa prejavuje v danom období s výnimkou prípadov, keď je nevykonateľné zistiť čiastku úprav alebo ak môže mať vplyv na budúceho obdobia, je účtovná jednotka povinná zverejniť nasledujúce skutočnosti:
 - a. podstatu zmeny účtovnej zásady;
 - b. dôvody, prečo aplikácia novej účtovnej zásady poskytuje spoľahlivé a viac relevantné informácie;
 - c. u bežného obdobia a všetkých predchádzajúcich vykazovaných obdobiach čiastku úprav – jednotlivých riadkových položiek účtovnej závierky, ktorých sa zmena dotkla a či sa na účtovnú jednotku sťahuje IAS 33;
 - d. čiastku úpravy vzťahujúcu sa k obdobiam, ktoré predchádzajú vykazovaným obdobiam a to v rozsahu vykonateľnosti; a
 - e. ak je retrospektívna aplikácia zásady u určitého obdobia alebo u období pred vykazovaným obdobím nevykonateľná, okolnosti, ktoré viedli k existencii podmienky a popis ako a odkedy bola zmena aplikovaná.

3. Ak účtovná jednotka neaplikovala nový štandard alebo interpretáciu, ktoré boli vydané, ale doposiaľ nie sú platné, je účtovná jednotka povinná zverejniť – túto skutočnosť a známe a primerane odhadnuteľné informácie vzťahujúce sa k hodnoteniu možného dopadu, ktorý bude mať aplikácia nového štandardu alebo interpretácie na účtovnú závierku účtovnej jednotky v období prvej aplikácie.

Zmeny v účtovných odhadoch

1. Účtovná jednotka je povinná zverejniť povahu a vplyv zmien v účtovných odhadoch, ktoré majú významný dopad v bežnom období alebo je možné predpokladať ich významný dopad v budúcich obdobiach, s výnimkou zverejnení účinkov na budúce obdobia v prípadoch, keď je nevykonateľné odhadnúť tieto dopady.
2. Ak čiastka dopadu na budúce obdobie nie je zverejnená vzhľadom k nevykonateľnosti jej odhadu, účtovná jednotka je povinná túto skutočnosť zverejniť.

Zverejnenie chýb z minulých období

1. Účtovná jednotka je povinná zverejniť nasledujúce informácie:
 - a. podstatu chyby predchádzajúcich období;
 - b. u všetkých prechádzajúcich vykazovaných období čiastku oprav – jednotlivých riadkových položiek účtovnej závierky, ktorých sa zmena dotkla a či sa na účtovnú jednotku vzťahuje IAS 33;
 - c. čiastku opravy najzazšího vykazovaného predchádzajúceho obdobia; a
 - d. jej retrospektívny prepočet u určitého obdobia alebo u období pred vykazovaným obdobím nevykonateľným, okolnosti, ktoré viedli k existencii daného stavu a popis, ako a odkedy bola chyba opravená.