

Analýza struktury základního účetního výkazu – rozvahy – podle US GAAP a IAS (IFRS)

*Lenka Krupová**

Cílem finančního vykazování podle Koncepčních rámců Mezinárodních účetních standardů a amerických účetních standardů (US GAAP) je poskytování informací o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici společnosti širokému okruhu uživatelů s cílem umožnit jim provádět racionální ekonomická rozhodnutí.

Kompletní sada výkazů účetní závěrky podle obou normativních textů obsahuje tyto součásti:

- a) rozvahu;
- b) výsledovku;
- c) výkaz o změnách ve vlastním kapitálu;
- d) výkaz cash flow a
- e) účetní politiky a vysvětlující přílohu.

Tento text se bude zabývat základním účetním výkazem – rozvahou. I když přístupy Mezinárodních účetních standardů a US GAAP k tomuto účetnímu výkazu jsou velmi podobné, lze říci, že určité rozdíly lze v této oblasti přece jen spatřit. Tyto rozdíly budou naznačeny zejména v závěru tohoto příspěvku.

Základními prvky rozvahy jsou v obou systémech aktiva, závazky (dluhy) a vlastní kapitál.

Definice základních prvků rozvahy podle Mezinárodních účetních standardů:

Aktiva (Assets) – jsou ekonomickým zdrojem, kontrolovaným podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro podnik.

Dalšími požadavky na uznání aktiva je: Budoucí ekonomický prospěch je dostatečně jistý. Aktivum musí být spolehlivě ocenitelné. Událost, jejímž důsledkem je právo společnosti na prospěch, již nastala.

Závazek (Liability) je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a od jehož vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí podniku ekonomický prospěch.

Dalšími požadavky na uznání závazku je: Úbytek zdrojů, přinášejících ekonomický prospěch, je dostatečně jistý. Závazek je spolehlivě ocenitelný. Událost, jejímž důsledkem je povinnost podniku, již nastala.

Vlastní kapitál (Equity) je zbytková část aktiv po odečtení všech dluhů podniku.

* Ing. Lenka Krupová, Ph.D. je odbornou asistentkou na Katedře finančního účetnictví Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Definice základních prvků rozvahy podle US GAAP:

Aktiva – Pravděpodobný budoucí ekonomický užitek získaný nebo kontrolovaný konkrétní společností, jako výsledek minulých transakcí nebo událostí.

Pro posouzení položky jako aktiva musejí být splněny tyto 3 podmínky:

1. Aktivum musí poskytovat pravděpodobný budoucí ekonomický užitek, který umožňuje přinášet budoucí přírůstky čistých peněžních toků.
2. Společnost je schopna tento užitek získat a zamezit jiným společnostem v přístupu k tomuto užitku.
3. Událost, která přináší společnosti právo na užitek, se již stala.

Aktiva zůstávají jako ekonomický zdroj společnosti tak dlouho, dokud splňují tyto podmínky.

Závazky – Pravděpodobné budoucí obětování ekonomického prospěchu vyplývající ze současné povinnosti konkrétní společnosti předat aktiva nebo poskytnout služby jiným společnostem v budoucnosti jako výsledek minulých transakcí nebo událostí.

Pro posouzení položky jako dluhu musejí být splněny tyto 3 podmínky:

1. Dluh vyžaduje, aby společnost měla současnou povinnost pravděpodobného budoucího transferu určitých aktiv, pokud nastane určitá událost nebo k určitému datu.
2. Závazku se společnost nemůže vyhnout.
3. Událost, která společnost zavazuje, již nastala.

Vlastní kapitál – zbytkový podíl na aktivech, který zůstává po odečtení dluhů společnosti. Ve společnosti je vlastní kapitál podílem vlastníků.

Srovnáním obou skupin definic lze dojít k závěru, že neohledně na určité terminologické rozdíly je přístup obou systémů k vymezení základních prvků rozvahy shodný.

Forma rozvahy

Mezinárodní účetní standardy ani US GAAP nestanovují povinný formát (vzor) rozvahy. V dodatku k Mezinárodnímu účetnímu standardu 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky je uveden tento ilustrativní příklad formátu rozvahy podle IAS:

SKUPINA XYZ – ROZVAHA K 31. PROSINCI 20–2 (v tisících měnových jednotek)

	20-2	20-2	20-1	20-1
AKTIVA				
Dlouhodobá aktiva				
Pozemky, budovy a zařízení	X		X	
Goodwill	X		X	
Výrobní licence	X		X	
Investice v přidružených podnicích	X		X	
Ostatní finanční aktiva	X		X	
		X		X
Krátkodobá aktiva				
Zásoby	X		X	
Obchodní a jiné pohledávky	X		X	
Časové rozlišení	X		X	
Peníze a peněžní ekvivalenty	X		X	
		X		X
Aktiva celkem		X		X
VLASTNÍ KAPITÁL A DLUHY				
Vlastní kapitál a rezervní fondy				
Upsaný kapitál	X		X	
Rezervní fondy	X		X	
Kumulované zisky / ztráty	X		X	
		X		X
Menšinový vliv		X		X
Dlouhodobé dluhy				
Půjčky spojené s úrokem	X		X	
Odložená daň	X		X	
Penzijní závazky	X		X	
		X		X
Krátkodobé dluhy				
Obchodní a jiné dluhy	X		X	
Krátkodobé půjčky	X		X	
Oběžná část dlouhodobých dluhů	X		X	
Rezerva na záruční opravy	X		X	
		X		X
Vlastní kapitál a dluhy celkem		X		X

US GAAP žádný takový příklad rozvahy ve svých vyhláškách (standardech) neobsahuje.

V praxi bývá zvykem, že rozvaha sestavená společnostmi, ať již podle IAS (IFRS) nebo US GAAP je oproti praxi v České republice daleko stručnější, neboť veškeré podrobnosti a detailní rozpis každé položky rozvahy se uživatel účetních výkazů dozví z přílohy (poznámek) k výkazům finančního účetnictví. Příloha je naopak velmi podrobná a v obou systémech obsahuje přes 500 požadavků na zveřejnění.

I když ani Mezinárodní účetní standardy ani US GAAP neuvádějí závazný vzor rozvahy, lze na tomto místě uvést příklady formálního uspořádání rozvah, které se nejčastěji vyskytují v praxi u společností, které vykazují podle IAS (IFRS) nebo US GAAP.

Rozvaha – formát často používaný společnostmi vykazujícími podle IAS (IFRS) v Evropské unii

	Poznámka		
Dlouhodobá aktiva			
Nehmotná aktiva	1		304
Pozemky, budovy a zařízení	2		2 122
Dlouhodobé investice	3		1 118
Dlouhodobé pohledávky	4		<u>1 000</u>
			4 544
Krátkodobá aktiva			
Zásoby	5	643	
Pohledávky	6	2 194	
Krátkodobé investice	7	440	
Peníze a bankovní účty	8	<u>202</u>	<u>3 479</u>
Aktiva celkem			<u>8 023</u>
Vlastní kapitál			
Základní kapitál	9	850	
Emisní ažio	10	190	
Fond (přírůstek) z přecenění	11	78	
Rezervní fondy	12	25	
Fond z kurzových rozdílů	13	140	
Nerozdělené výdělky (zisky)	14	<u>387</u>	1 670
Menšinový podíl	15		566
Dlouhodobé závazky a výnosy příštích období			
Penzijní závazky	16	438	
Odložený daňový závazek	17	401	
Zajištěné půjčky	18	838	
Nezajištěné půjčky	18	200	
Výnosy příštích období, přijaté zálohy	19	<u>80</u>	1 957
Krátkodobé závazky			
Bankovní úvěry	20	892	
Krátkodobá část dlouhodobých závazků	21	100	
Obchodní a podobné závazky	22	1 530	
Dlužné daně	23	523	
Výdaje příštích období, rezervy	24	<u>785</u>	<u>3 830</u>
Vlastní kapitál a závazky			<u>8 023</u>

Rozvaha – tzv. Severoamerický formát, typický pro společnosti vykazující podle US GAAP, avšak akceptovaný i Mezinárodními účetními standardy

	Poznámka	
Krátkodobá aktiva		
Peníze a bankovní účty	1	202
Krátkodobé investice	2	440
Pohledávky	3	2 194
Zásoby	4	<u>643</u>
		3 479
Dlouhodobá aktiva		
Pozemky, budovy a zařízení	5	2 922
Nehmotná aktiva	6	<u>384</u>
		3 306
Oprávky (kumulované odpisy)	5,6	<u>880</u>
		2 426
Dlouhodobé investice	7	1 118
Pohledávky	8	<u>1 000</u>
		<u>4 544</u>
Aktiva celkem		<u>8 023</u>
Krátkodobé závazky		
Bankovní úvěry	9	892
Krátkodobá část dlouhodobých závazků	10	100
Obchodní a podobné závazky	11	1 530
Dlužné daně	12	523
Výdaje příštích období, rezervy	13	<u>785</u>
		<u>3 830</u>
Dlouhodobé závazky a výnosy příštích období		
Zajištěné půjčky	14	838
Nezajištěné půjčky	14	200
Odložený daňový závazek	15	401
Penzijní závazky	16	438
Výnosy příštích období, přijaté zálohy	17	<u>80</u>
		<u>1 957</u>
Menšinový podíl	18	<u>566</u>
Vlastní kapitál		
Základní kapitál	19	850
Emisní ažio	20	190
Fond (přírůstek z přecenění)	21	78
Fond z kurzových rozdílů	22	140
Nerozdělené výdělky (zisky)	23	<u>412</u>
		<u>1 670</u>
Vlastní kapitál a závazky celkem		<u>8 023</u>

Pramen: Cairns, D.: *A Guide to Applying International Accounting Standards*. The Institute of Chartered Accountants, 1995, str. 123–4 (upraveno autorkou tohoto příspěvku).

Aby byl čtenáři poskytnut ještě komplexnější příklad možných forem rozvah podle IAS (IFRS) a US GAAP, následují dvě skutečné rozvahy společností. První rozvaha patří společnosti Adidas a je sestavena v souladu s **Mezinárodními účetními standardy**.

ADIDAS – Konsolidovaná rozvaha (v tisících euro)

	Poznámka	31. Prosinec 2002	31. Prosinec 2001	Změna v %
Peníze a peněžní ekvivalenty	5	75 956	84 995	-10,6
Obchodní a jiné pohledávky	6	1 292 667	1 253 193	3,1
Zásoby	7	1 189 933	1 273 062	-6,5
Ostatní krátkodobá aktiva	8	267 435	266 929	0,2
Krátkodobá aktiva celkem		2 825 991	2 878 178	-1,8
Pozemky, budovy a zařízení (čisté)	9	365 756	377 865	-3,2
Goodwill (čistý)	10	638 742	580 069	10,1
Ostatní nehmotná aktiva (čistá)	11	115 495	91 131	26,7
Odložená daňová pohledávka	25	169 692	147 873	14,8
Ostatní dlouhodobá aktiva	12	145 135	107 760	34,7
Dlouhodobá aktiva celkem		1 434 820	1 304 698	10,0
Aktiva celkem		4 260 811	4 182 877	1,9
Krátkodobé půjčky	13	0	196 038	-100
Obchodní a jiné závazky		668 461	629 701	6,2
Daně ze zisku	25	112 461	111 020	1,3
Výdaje příštích období a rezervy	14	450 748	346 876	29,9
Ostatní krátkodobé závazky	15	148 959	110 040	35,4
Krátkodobé závazky celkem		1 380 629	1 393 675	-0,9
Dlouhodobé půjčky	13	1 574 046	1 569 773	0,3
Penzijní a podobné závazky	16	98 959	92 088	7,5
Odložený daňový závazek	25	51 398	41 552	23,7
Ostatní dlouhodobé závazky	17	18 907	13 019	45,2
Dlouhodobé závazky celkem		1 743 310	1 716 432	1,6
Menšinový podíl	18	55 513	58 157	-4,5
Vlastní kapitál	19	1 081 359	1 014 613	6,6
Závazky, menšinový podíl a vlastní kapitál celkem		4 260 811	4 182 877	1,9

Pramen: Výroční zpráva společnosti Adidas k 31. 12. 2002 (zdroj – Internet).

Druhým příkladem je rozvaha společnosti 3M, sestavená **podle US GAAP** za rok 2001:

Minnesota Mining and Manufacturing company and subsidiaries – Konsolidovaná rozvaha (v milionech dolarů)

	2001	2000
AKTIVA		
Krátkodobá aktiva		
Peníze a peněžní ekvivalenty	616	302
Pohledávky – netto	2 482	2 891
Zásoby	2 091	2 312
Ostatní krátkodobá aktiva	1 107	874
Krátkodobá aktiva celkem	6 296	6 379
Investice	275	310
Pozemky, budovy a zařízení – netto	5 615	5 823
Ostatní aktiva	2 420	2 010
Dluhy a vlastní kapitál		
Krátkodobé dluhy		
Krátkodobé dluhopisy	1 373	1 866
Dluhy z obchodních vztahů	753	932
Zaměstnanci	539	382
Daně z příjmu	596	462
Ostatní krátkodobé dluhy	1 248	1 112
Krátkodobé dluhy celkem	4 509	4 754
Dlouhodobé dluhy	1 520	971
Ostatní dluhy	8 520	7 991
Vlastní kapitál		
Kmenové akcie, nominální hodnota 0.1 USD za akcii	5	5
Nesplacené akcie – 2001: 391 303 636		
– 2000: 396 085 348		
Emisní ažio	291	291
Nerozdělené zisky	11 914	11 517
Vlastní akcie	(4 633)	(4 065)
Odložené kompenzace	(286)	(303)
Akumulovaný ostatní úplný výsledek (ztráta)	(1 205)	(914)
Vlastní kapitál – netto	6 086	6 531
Dluhy a vlastní kapitál celkem	14 606	14 522

Pramen: Výroční zpráva společnosti 3M za rok 2001, str. 35 (zdroj – Internet)

Klasifikace základních prvků rozvahy dle Mezinárodních účetních standardů a US GAAP

Klasifikace aktiv

Aktiva se podle Mezinárodních účetních standardů i US GAAP mohou členit na krátkodobá a dlouhodobá. Toto členění není ani v jednom z těchto systémů povinné, avšak v praxi je naprosto běžné a převažující.

Krátkodobá aktiva

Aktivum by mělo být klasifikováno jako krátkodobé, pokud:

- a) se očekává, že bude realizováno nebo drženo pro prodej nebo spotřebu v normálním průběhu provozního cyklu podniku; nebo
- b) je drženo primárně z důvodů obchodování nebo pro krátkodobost a očekává se, že bude realizováno v rámci dvanácti měsíců od data rozvahy; nebo
- c) se jedná o peněžní nebo peněžně ekvivalentní aktivum, které není omezeno v použití.

Všechna ostatní aktiva by měla být klasifikována jako dlouhodobá.

Mezi krátkodobá aktiva patří peníze, krátkodobé investice, pohledávky, zásoby a náklady příštích období.

Peníze a peněžní ekvivalenty zahrnují hotové peníze, šeky, ceniny, směnky a účty v bankách. Peníze musejí být okamžitě k dispozici. Peníze, které jsou nějak omezeny v použití, a jejichž dostupnost je za dobu delší, než je výrobní cyklus nebo 12 měsíců, se nevykazují jako peníze, ale jako dlouhodobé aktivum. Podle Mezinárodních účetních standardů i US GAAP musejí být všechna omezení v použití peněz samostatně zveřejněna.

Peněžní ekvivalenty zahrnují krátkodobé, vysoce likvidní investice, které (1) jsou okamžitě směnitelné za předem známou částku peněz a (2) jsou tak blízko splatnosti (max. 3 měsíce), že z nich vyplývá pouze nepatrné riziko změny hodnoty z důvodu změn v úrokové míře.

Krátkodobé investice – jsou investice, které byly pořízeny z důvodu uložení dočasně volných peněžních prostředků. Podle Mezinárodních účetních standardů a US GAAP se obecně investice do dlužných a majetkových cenných papírů člení na:

- držené do splatnosti (held to maturity)
- k obchodování (trading)
- vhodné pro prodej, realizovatelné (available for sale)

Investice k obchodování jsou vykazovány jako krátkodobá aktiva. Investice držené do splatnosti a investice vhodné pro prodej jsou vykazovány buď jako krátkodobá, nebo jako dlouhodobá aktiva, podle okolností.

Pohledávky – zahrnují obchodní pohledávky a jiné pohledávky. Obchodní pohledávky jsou pohledávky za zákazníky, které vyplývají z běžných obchodních transakcí. Jakákoliv předpokládaná ztráta z důvodů rizikovosti pohledávek musí být jasně vysvětlena v příloze k účetní závěrce.

Zásoby – zahrnují suroviny, materiál, nedokončenou výrobu, hotové výrobky a zboží. V případě výrobního podniku musí být samostatně zveřejněny zásoby v podobě materiálu, nedokončené výroby a hotových výrobků.

Náklady příštích období – do krátkodobých aktiv patří položky, které budou zúčtovány do jednoho roku od data rozvahy. Většinou se obsahově jedná o předplacené služby (pojistné, nájemné, daně apod.). Mezinárodní účetní standardy a US GAAP striktně dodržují členění rozvahy na krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky (dluhy), proto se tato položka člení na částky do jednoho roku (krátkodobá aktiva) a nad jeden rok (dlouhodobá aktiva v rozvaze).

Dlouhodobá aktiva

Do dlouhodobých aktiv patří dlouhodobé investice, pozemky, budovy a zařízení (včetně majetku v rámci kapitálového – finančního leasingu), nehmotná aktiva a ostatní dlouhodobá aktiva.

Dlouhodobé investice – do dlouhodobých investic se většinou zahrnují tyto skupiny investic:

1. Investice do cenných papírů (akcií, podílů nebo dlouhodobých pohledávek).
2. Investice do nemovitostí, nevyužívaných pro podnikání (např. investice do půdy).
3. Investice do specializovaných fondů (např. penzijních fondů).
4. Investice do nekonsolidovaných dceřiných nebo přidružených podniků.

Cenné papíry vhodné pro prodej (realizovatelné) se vykazují ve fair value, cenné papíry držené do splatnosti se vykazují v účetní hodnotě (pořizovací ceně upravené o úrok).

Pozemky, budovy a zařízení – tato aktiva zahrnují pozemky, budovy, stroje, zařízení, přístroje, přírodní a nerostné zdroje. Do této skupiny patří i majetek pořízený v rámci finančního leasingu. Protože Mezinárodní účetní standardy ani US GAAP nemají povinný formát rozvahy, vykazuje se tento majetek buď historické ceně a jako samostatná položka jsou vykazovány oprávky, nebo se v rozvaze vykazuje čistá částka a historická cena a oprávky se uvedou v příloze k účetním výkazům.

Nehmotná aktiva – jsou aktiva bez fyzické podstaty. Většinou mají vysoký stupeň nejistoty v souvislosti s budoucím ekonomickým užitekem, který z nich plyne. Zahrnují patenty, frančizy, copyrighty, goodwill, obchodní značky, ochranné známky. Některé společnosti vykazují v rámci nehmotných aktiv také software, jiné jej vykazují spolu s hardwarem. V této skupině aktiv lze nalézt částečné rozdíly mezi IAS (IFRS) a US GAAP v oblasti výdajů na vývoj – Mezinárodní účetní standardy tyto částky za určitých podmínek dovolují aktivovat, US GAAP aktivaci zakazují. Další oblastí, kde existují rozdíly je oblast goodwillu. Podle znění Mezinárodních účetních standardů platného v roce 2003 se goodwill odpisoval do nákladů po dobu maximálně 20 let. Naopak podle US GAAP je po přijetí vyhlášky SFAS 142 zakázáno goodwill odpisovat. Rozdíly jsou i v oblasti záporného goodwillu. Zatímco Mezinárodní účetní standardy umožňují záporný goodwill postupně prostřednictvím výnosů, v USA se částka záporného goodwillu v momentě akvizice odečte od fair value jednotlivých majetkových složek získaných akvizicí.

Bližší rozbor problematiky nehmotných aktiv je náplní jiného článku v tomto čísle časopisu Acta Oeconomica Pragensia.

Ostatní aktiva – tato položka je v praxi velmi rozšířená. Většinou obsahuje dlouhodobé náklady příštích období, dlouhodobé pohledávky, odloženou daň, peníze omezené v použití a podobně.

Podmíněná aktiva

Podmíněné aktivum je možné aktivum, které vyplývá z minulých událostí, a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejisté budoucí události, které nejsou zcela pod kontrolou společnosti.

Podmíněná aktiva **se nevykazují v rozvaze**, zveřejňují se pouze v příloze k účetním výkazům. Podmíněná aktiva musejí být společností řádně posouzena. Pokud se stane prakticky jisté, že společnosti vznikne ekonomický prospěch, nejedná se o podmíněné aktivum, ale většinou o pohledávku, která se vykazuje přímo v rozvaze proti odpovídajícímu výnosu. Příkladem podmíněného aktiva je situace, kdy společnost vyhrála soudní spor, avšak proti-strana podala odvolání a k datu závěrky odvolací řízení dosud neproběhlo.

Klasifikace závazků podle IAS (IFRS) a US GAAP

Závazky se většinou opět člení na krátkodobé a dlouhodobé. Závazek (dluh) by měl být klasifikován jako krátkodobý dluh, pokud:

- a) se očekává, že bude uhrazen v normálním průběhu provozního cyklu podniku; nebo
- b) má být uhrazen v rámci dvanácti měsíců od data rozvahy.

Všechny ostatní závazky (dluhy) by měly být klasifikovány jako dlouhodobé.

Krátkodobé závazky

Krátkodobé závazky (dluhy) jsou závazky, u nichž se důvodně předpokládá, že budou vypořádány použitím krátkodobých aktiv nebo vznikem jiných krátkodobých dluhů. Krátkodobé dluhy zahrnují:

1. Dluhy vyplývající z nákupu zboží nebo služeb: dluhy vůči dodavatelům, zaměstnancům, splatné daně apod.
2. Částky přijaté předem za dodávky výrobků, zboží nebo služeb (výnosy příštích období, přijaté zálohy).
3. Ostatní dluhy, u nichž se předpokládá, že budou uhrazeny do jednoho roku nebo v rámci výrobního cyklu – krátkodobá část dlouhodobých dluhů.

Rozdíl mezi krátkodobými aktivy a krátkodobými dluhy se nazývá **pracovní kapitál**. Pracovní kapitál reprezentuje částku likvidních zdrojů společnosti. To znamená, že se jedná o likvidní částku, pomocí níž lze uspokojit finanční potřebu výrobního cyklu. Pracovní kapitál je jako samostatná položka v rozvaze podle Mezinárodních účetních standardů a US GAAP uváděn pouze zřídka, obecně je však pokládán za jeden ze zásadních ukazatelů likvidity společnosti.

Dlouhodobé závazky

Dlouhodobé závazky (dluhy) jsou závazky, které nebudou vypořádány do jednoho roku nebo v rámci jednoho výrobního cyklu. Jedná se o dluhopisy, dlouhodobé obchodní

závazky (většinou směnky k úhradě), odloženou daň, dlouhodobou část závazků z leasingu a penzijní závazky. Podle Mezinárodních účetních standardů a US GAAP je požadováno velmi podrobné zveřejnění problematiky dlouhodobých závazků. Jak již bylo uvedeno, krátkodobá část dlouhodobých dluhů se vykazuje mezi krátkodobými dluhy. Obecně se dlouhodobé dluhy podle Mezinárodních účetních standardů a US GAAP člení do těchto tří skupin:

1. Dluhy vyplývající ze specifických situací, např. vydání dluhopisů, dlouhodobé závazky z leasingu a dlouhodobé dluhy z obchodních vztahů.
2. Dluhy vyplývající z běžných činností společnosti, např. penzijní závazky nebo odložené daňové závazky.
3. Rezervy – závazky s nejistým časovým určením nebo částkou.

Mezinárodní účetní standardy i US GAAP požadují, aby se případný diskont nebo prémie zveřejňovaly odděleně od souvisejícího dluhu. Podrobný popis dlouhodobých dluhů je součástí přílohy.

Ostatní závazky – jedná se o položky, které nesplňují definici závazku, jako například odložená daň. V rozvahách podle Mezinárodních účetních standardů i US GAAP bývají tyto položky někdy vykazovány v sekci „ostatní“, protože technicky mají jinou podstatu než krátkodobé a dlouhodobé závazky. Jindy bývají vykazovány spolu s krátkodobými a dlouhodobými závazky.

Podmíněné závazky

Podmíněný závazek je buď:

- a) možný závazek, který vyplývá z minulých událostí, a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým budoucím událostem, které nejsou zcela pod kontrolou společnosti, nebo
- b) současný závazek, který vyplývá z minulých událostí, ale není vykázán, protože:
 - není pravděpodobné, že vypořádání závazku bude znamenat odliv zdrojů, přinášejících ekonomický prospěch společnosti, nebo
 - částka závazku nemůže být dostatečně spolehlivě měřena.

Podmíněné dluhy se **nevykazují v rozvaze**, pouze se zveřejňují v příloze k účetní závěrce.

Kompenzace aktiv a závazků – obecně se aktiva a závazky v rozvaze nekompenzují. Možnost kompenzace existuje, pouze pokud je kompenzace povolena nebo požadována některým Mezinárodním účetním standardem nebo příslušnou vyhláškou US GAAP.

Vlastní kapitál

Struktura vlastního kapitálu závisí na právní úpravě země, odkud společnost pochází, dále na typu společnosti a zvolené účetní politice.

Typická struktura vlastního kapitálu u společností, které vykazují podle Mezinárodních účetních standardů, je tato:

- Akciový kapitál (vklady vlastníků) v nominální hodnotě
- Emisní ažio (dodatečné vklady)

- Fond (přírůstek) z přecenění
- Rezervní fondy
- Kurzové rozdíly
- Nerozdělené výděly (zisky)

Podle **US GAAP** jsou typicky součástí vlastního kapitálu tyto položky:

- Akciový kapitál
- Dodatečné vklady
- Nerozdělené zisky
- Akumulovaný ostatní úplný hospodářský výsledek (accumulated other comprehensive income)

Akumulovaný ostatní úplný hospodářský výsledek (accumulated other comprehensive income) v US GAAP

Tato položka je definována pouze v US GAAP. Mezinárodní účetní standardy ji zatím nedefinují, i když se tento pojem již v souvislosti s Mezinárodními účetními standardy také začal vyskytovat. Pokládám tedy za vhodné tento pojem blíže vysvětlit.

US GAAP ve vyhlášce SFAS 130 definují pojem **Úplný** (detailní, souhrnný, komplexní) **hospodářský výsledek** (Comprehensive income). Definice úplného hospodářského výsledku podle US GAAP je následující:

Úplný hospodářský výsledek je změna ve vlastním kapitálu podniku za období z transakcí a jiných událostí a okolností z nevlastnických zdrojů. Zahrnuje všechny změny ve vlastním kapitálu za období, s výjimkou těch, které vyplývají z investic vlastníků a výplat vlastníkům.

Úplný hospodářský výsledek zahrnuje tyto položky:

1. Směnné transakce mezi podnikem a podniky jinými než jsou vlastníci.
2. Produkce zahrnující výrobu, skladování, dopravu, půjčování, pojištění a služby.
3. Aktivita související s okolím podniku – jeho ekonomickým, právním, sociálním, politickým a fyzickým prostředím (cenové změny a ztráty).

Úplný hospodářský výsledek se skládá z běžného hospodářského výsledku (Net income) a ze změn v položce Akumulovaného ostatního úplného hospodářského výsledku za období. Tato problematika byla v USA řešena více než 25 let. Vyhláškou SFAS 130 byl zaveden pojem Akumulovaný ostatní úplný hospodářský výsledek, do něhož se při jeho vzniku začaly zařazovat položky, které byly dříve samostatnou součástí vlastního kapitálu (např. Úpravy o kurzové rozdíly při Metodě současného kurzu (Current rate method), která se používá při převodech závěrky na jinou měnu). Další položky se v něm začaly postupně objevovat v souvislosti s přijetím nových vyhlášek (např. vyhlášek, které se týkají vykazování investic a derivátů ve fair value). Jak je patrné, Akumulovaný ostatní úplný hospodářský výsledek je položkou rozvahy. Pro účetní výkazy od 15. 12. 1997 se mají změny v této položce, k nimž dojde v průběhu období, vykazovat nejen v rozvaze, ale znovu, ještě jednou, buď jako součást výsledovky nebo v samostatném výkazu, popřípadě ve výkazu o změnách ve vlastním kapitálu. V poslední době začíná v USA převažovat požadavek vy-

kazování celého Úplného hospodářského výsledku ve výsledovce, proto se výsledovka v USA často nazývá Statement of Income and Comprehensive Income.

Akumulovaný ostatní úplný hospodářský výsledek obsahuje:

- Nerealizované zisky a ztráty z cizích měn, vyplývající z převodu účetních výkazů na jinou měnu při Metodě současného kurzu.
- Nerealizované zisky a ztráty z transakcí s cizí měnou, které jsou určeny k zajištění čisté investice v zahraniční entitě.
- Nerealizované zisky a ztráty z mezipodnikových transakcí s cizí měnou, které jsou dlouhodobé investiční povahy (neplánuje se ani se neočekává vypořádání v dohledné budoucnosti), jestliže strany transakce jsou konsolidované nebo jestliže ve svých podnikových účetních výkazech používají ocenění na bázi ekvivalence.
- Důsledky změn ve fair value derivátů, které jsou klasifikovány jako zajišťovací nástroje peněžních toků.
- Čistá ztráta rozpoznaná jako dodatečný penzijní závazek, který dosud nebyl rozpoznán v rámci úprav minimálních závazků z titulu důchodového připojištění zaměstnanců.
- Nerealizované zisky a ztráty z cenných papírů klasifikovaných jako available for sale (realizovatelné), jakož i zvýšení nebo snížení fair value těchto investic, jestliže u nich bylo dříve rozpoznáno snížení hodnoty.
- Nerealizované zisky a ztráty vyplývající z převodu cenných papírů z kategorie held to maturity (držených do splatnosti) do kategorie available for sale (realizovatelných).

Dodatečné informace k rozvaze

Poznámky neboli příloha k účetní závěrce je podle Mezinárodních účetních standardů a US GAAP velmi rozsáhlá a podrobná. Informace, které jsou v ní obsaženy se pochopitelně netýkají pouze rozvahy, nýbrž všech výkazů finančního účetnictví. Dodatečné informace k rozvaze, které požadují IAS (IFRS) a US GAAP zveřejnit, by se daly rozdělit do těchto skupin:

- Nejistota v účetnictví (Contingencies)
- Účetní politiky
- Popis smluvních podmínek, vztahujících se k aktivům, a zejména k dluhům
- Následné události

Nejistota (podmíněnost) je definována jako existující situace, s níž je spojen nejistý zisk (gain) nebo ztráta (loss), která se vyřeší, pokud se jedna nebo více budoucích událostí stane nebo nestane. Příkladem ziskové nejistoty je pravděpodobně vyhraný soudní spor s jinou společností. Příkladem ztrátové nejistoty je pravděpodobně prohraný soudní spor, rizika spojená s úhradou pohledávek ze strany odběratelů nebo možné zásahy vlád do činnosti společnosti (riziko vyvlastnění apod.).

Účetní politiky – v případě, že IAS (IFRS) nebo US GAAP mají pro řešení určitých oblastí více možností řešení, je nutné zveřejnit, která možnost byla použita. Takových případů je v obou systémech mnoho. V Mezinárodních účetních standardech se jedná zejména o volbu mezi základním (vzorovým) nebo alternativním řešením problematiky, která je

obsažena v příslušném standardu. I když v rámci stávajících projektů Rady pro Mezinárodní účetní standardy se budou mnohá alternativní řešení rušit, v některých případech možnost volby zůstane i nadále. V obou systémech se pak může jednat i o další oblasti, například volbu postupů při účtování stavebních smluv (dlouhodobých zakázek), účtování splátkových prodejů, účtování prodejů nemovitostí, účtování prodejů s velkým procentem vratek zboží, volbu metody při zobrazování služeb a podobně.

Popis podmínek smluv – je nutné zveřejnit popis všech důležitých smluv, podmínky leasingových smluv, informace o penzijních závazcích, omezení v užívání aktiv apod.

Následné události – je nutné zveřejnit také události, které nastaly až po datu rozvahy.

Události po datu rozvahy (Events after balance sheet date) jsou takové události, ať již příznivé nebo nepříznivé, které nastanou v době mezi datem rozvahy a datem, kdy je účetní závěrka schválena ke zveřejnění. Podle IAS (IFRS) a US GAAP existují dva typy takových událostí:

- a) události, které poskytují důkaz o podmínkách, které existovaly k datu rozvahy a
- b) události, které naznačují podmínky, k nimž došlo po datu rozvahy.

K příkladům událostí po datu rozvahy patří:

- 1. Vyřešení soudního sporu po datu rozvahy.
- 2. Získání informací, které nasvědčují, že došlo ke snížení hodnoty některého aktiva k datu rozvahy.
- 3. Po datu rozvahy došlo k určení pořizovací ceny nakoupených aktiv nebo výtěžku z prodeje aktiv, které se uskutečnily před datem rozvahy.
- 4. Po datu rozvahy došlo k určení částky podílu na zisku nebo bonusových plateb v případě, kdy společnost měla současný smluvní nebo mimosmluvní závazek k datu rozvahy, že bude takové platby provádět v důsledku událostí před datem rozvahy.
- 5. Odhalení podvodů nebo chyb, v důsledku kterých byla účetní závěrka nesprávná.

Problematickou událostí po datu rozvahy upravuje podle US GAAP samostatná vyhláška SFAS 1 – Následné události, která popisuje, za jakých okolností je nutno v důsledku událostí po datu rozvahy zpětně upravovat rozvahu, a za jakých nikoliv. Také obsahuje přímo požadavky na zveřejňování této oblasti. Srovnatelně je tato problematika řešena Mezinárodním účetním standardem 10 – Události po datu rozvahy.

Srovnání Mezinárodních účetních standardů a US GAAP – podobnosti a rozdíly

Srovnávat IAS (IFRS) a US GAAP je na tomto místě velmi obtížné. Problém spočívá v tom, že srovnávat rozvahu podle IAS (IFRS) a US GAAP **znamená srovnávat tyto dva systémy jako celek**. Na toto srovnání existují navíc různé názory, podle toho, z jakého ekonomického prostředí pochází subjekt, který tyto systémy srovnává. Z pozice českého účetního, který poprvé přichází do styku s oběma těmito systémy, nebude v první fázi rozdíl zásadní. Zásadní rozdíly bude spatřovat mezi českým účetnictvím na jedné straně a IAS (IFRS) a US GAAP na straně druhé. Oba tyto systémy mají totiž shodnou filozofii, jsou orientovány na potřeby kapitálových trhů, na rozdíl od českého účetnictví, které je stále orientováno spíše na potřeby státu, potažmo daňových orgánů.

Existují však mnohé rozdíly mezi IAS (IFRS) a US GAAP navzájem. V zahraničí se provádějí různé studie, které jsou zaměřeny právě na toto srovnání. Zde je třeba mít stále na zřeteli, že US GAAP jsou národním účetním systémem, který vzniká již od 30. let minulého století, a z toho pochopitelně vyplývá, že jsou daleko rozsáhlejší a konkrétnější než IAS (IFRS).

Na druhé straně se situace neustále vyvíjí, zejména v důsledku společného projektu IASB a FASB, který se týká konvergence obou systémů.

Rozdíly mezi IAS a US GAAP by se daly rozčlenit do dvou skupin:

- Skupina 1 obsahuje situace, které pokrývají jak IAS tak US GAAP.
- Skupina 2 obsahuje rozdíly, které vznikají z toho důvodu, že určitou situaci řeší pouze jeden ze systémů a druhý nikoliv.

Skupina 1 by se dále dala rozčlenit na tyto 4 situace:

- a) Stejný nebo podobný přístup i implementace (např. popis situace ve vyhláškách nebo standardech, definice apod.)
- b) Stejný nebo podobný přístup, ale jiná implementace. U této situace však není povolena volba mezi alternativami.
- c) Různý přístup a z něj vyplývající různá implementace.
- d) Možnosti alternativních přístupů. Jak IAS (IFRS) tak US GAAP v některých situacích povolují možnost volby mezi dvěma nebo více alternativami řešení určité situace. V některých situacích povoluje jeden systém pouze jednu alternativu, a druhý více alternativ, avšak jedna z nich je v souladu s řešením prvního systému.

Skupina 2 by se dále mohla členit na tyto 2 situace:

- a) K obecnému problému mají vyhlášky oba systémy, avšak určitý konkrétní problém (situace) je řešen pouze ve vyhlášce (standardu) jednoho systému, vyhláška druhého systému se jím nezabývá.
- b) K obecnému problému existují předpisy pouze v US GAAP a IAS příslušnou úpravu (standard) neobsahují vůbec.

Výsledky zahraničních studií prokázaly, že kolem 60 % řešení účetních problémů v IAS (IFRS) a US GAAP patří do skupiny 1 a) nebo b). Toto procento je však velmi orientační, protože závisí na mnoha faktorech – době výzkumu, vzorku společností, vytyčenými oblastmi výzkumu atp. Je nutno též zmínit, že jako každý výzkum mohou být výsledky ovlivněny i záměrem a osobou autora. Osobně se domnívám, že procento skupiny 1 a) nebo b) je v současné době vyšší než 60 (ale jedná se skutečně o osobní názor autorky, který by bylo nutno podpořit, případně vyvrátit výzkumem), a toto procento se bude dále zvyšovat v závislosti na pokračování projektu konvergence.

Oblasti rozdílů mezi IAS a US GAAP ukazuje následující tabulka. Jedná se o výsledky výzkumu, který prováděla společnost Ernst and Young. Výsledky ukazují, kolik firem z celkového počtu 32, které prováděly převod mezi IAS (IFRS) a US GAAP, vykazalo v dané oblasti rozdíly. Zároveň tabulka slouží k prvotní orientaci v oblastech, kde rozdíly mezi IAS (IFRS) a US GAAP existují.

Frekvence rozdílů:

	Počet společností (z 32)
Odložená daň	21
Nehmotná aktiva	15
Hmotná dlouhodobá aktiva	13
Penzijní a jiné podobné požitky	11
Kompenzační plány týkající se vlastního kapitálu	11
Goodwill	8
Kapitálové nástroje a dluhy	7
Aktivace úroku	7
Investice	7
Přidružené a společné podniky	6
Podnikové kombinace	6
Dividendy	5
Finanční nástroje	5
Vykazování tržeb	5
Dohody o prodeji a zpětném leasingu	5
Náklady na restrukturalizace a odstupné	3
Zisky a ztráty z kurzových rozdílů	2
Jiné	11

Pramen: Ernst and Young: IAS / US GAAP Comparison, International Accounting Standards Committee, 2000, s. 621.

Literatura

- [1] International Accounting Standards Board: International Financial Reporting Standards 2003 (incorporating International Accounting Standards and Interpretations), London, 2003.
- [2] EPSTEIN, M: *IAS – Interpretation and Application of International Accounting Standards 2003*. New York, John Wiley and Sons, 2002.
- [3] DELANEY, P. – EPSTEIN, B. – NACH, R. – BUDAK, S.: *GAAP – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2003*. New York, John Wiley and Sons, 2002.
- [4] MUELLER, G. – GERNON, H. – MEEK, G.: *Accounting, An International Perspective*. Homewood, Irwin, 1994.
- [5] CAIRNS, D.: *A Guide to Applying International Accounting Standards*. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1995.
- [6] IAS / US GAAP Comparison. Ernst and Young, International Accounting Standards Committee, 2000.
- [7] Zdroje US GAAP:
 - ARB (Accounting Research Bulletins) – Bulletin výzkumu v účetnictví – 43, Ch.2, 3A
 - APB (APB Statements) – Prohlášení vydané APB – 6, 12, 21, 22
 - SFAS (Statements of Financial Accounting Standards) – Standardy finančního účetnictví – 5, 6, 12, 57, 78, 95, 115, 130

- FASB I – (FASB Interpretation) – FASB Interpretace – 8
 - TB (Technical Bulletin) – Technická zpráva – 79–3
 - SFAC (FASB Concept Statements) – Koncepční stanoviska vydaná FASB – 6
- [8] Internetové stránky www.IASB.org.uk
- [9] Výroční zpráva společnosti Adidas a společnosti 3M, zdroj Internet.
- [10] MLÁDEK, R.: *Světové účetnictví*. 2. vydání, Praha, Linde, 2002.
- [11] KRUPOVÁ, L.: *IAS v příkladech*. 1. díl. Praha, VOX, 2002.
- [12] KRUPOVÁ, L. – LOJA, R. – PELÁK, J.: *IAS v příkladech*. 2. díl. Praha, VOX, 2003.
- [13] KRUPOVÁ, L. – MLÁDEK, R. – kolektiv: *IAS v příkladech*. 3. díl. Praha, VOX, 2003.

Shrnutí

Snahou tohoto příspěvku bylo nastínit podobnosti a rozdíly v základním účetním výkazu – rozvaze – v rámci Mezinárodních účetních standardů (IAS – IFRS) a americkými účetními standardy (US GAAP). Prvky rozvahy jsou v obou systémech definovány prakticky shodně. Pokud se týká formy výkazu, nemá ani jeden ze systémů žádný povinně předepsaný formát. V praxi však lze vystopovat mezi jednotlivými společnostmi mnohé shodné prvky při sestavování rozvahy.

Dále byla provedena stručná analýza jednotlivých položek rozvahy podle IAS (IFRS) a US GAAP. V praxi převažuje členění aktiv a závazků na krátkodobé a dlouhodobé, i když podle normativních textů není toto členění povinné. Srovnání požadavků Mezinárodních účetních standardů a US GAAP na oblast rozvahy je poněkud problematické, protože vlastně srovnáváme tyto systémy jako celek. V textu příspěvku byly uvedeny výsledky výzkumu, který provedla společnost Ernst and Young na 32 společnostech, které převáděly závěrky mezi IAS (IFRS) a US GAAP.

Pojetí rozvahy podle mezinárodně uznávaných účetních principů se výrazně odlišuje nejen od české legislativy, nýbrž i od národních úprav ostatních evropských států. V souvislosti s přechodem na Mezinárodní účetní standardy v rámci Evropské unie stojí tedy před účetní profesí nemalé úkoly.

Klíčová slova: rozvaha, aktiva, závazky, vlastní kapitál, Mezinárodní účetní standardy, US GAAP

Summary

This article evaluates the similarities and differences between the balance sheet as defined by International Financial Reporting Standards (IFRS / IAS) and American Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP). Both systems define the balance sheets elements in a very similar manner. Neither prescribes a single standard form. But in the practice we can see many similarities between balance sheets prepared according to the two.

Since examining the overall structure of the balance sheet would not yield any meaningful information, this article focuses on examining individual line items. Such an

analysis is, however, complicated by the fact that there are certain systemic differences that make a line-by-line comparison problematic. Nevertheless, such a study was performed by Ernst and Young and examined 32 companies converting their financial reports from IAS to US GAAP.

On the other hand, vast differences exist in the vary conceptual foundation on which a balance sheet created to these two international norms and one created according to Czech legislation (as well that of most continental European countries) exists, the January 1, 2005 transition to IFRS is thus presenting the Czech and European accounting professions with challenge of historic proportion, a challenge such scope and magnitude that it has no modern day precedent.

Key words: balance sheet, assets, liabilities, equity, International Accounting Standards, US GAAP

JEL classification: M41