



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ

ÚSTAV EKONOMIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

INSTITUTE OF ECONOMICS

IFRS A ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA

IFRS AND CZECH ACCOUNTING ADJUSTMENT

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Bc. ELIŠKA NEČASOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

doc. Ing. ANNA FEDOROVÁ, CSc.

BRNO 2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Nečasová Eliška, Bc.

Řízení a ekonomika podniku (6208T097)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

IFRS a česká účetní legislativa

v anglickém jazyce:

IFRSs and Czech Accounting Adjustment

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace v konkrétním podniku

Vlastní návrhy řešení a jejich vyhodnocení

Závěr

Literatura

Přílohy

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ,D.Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.vyd. Brno, Computer Press, 2008.ISBN 978-80-251-1950-1.

HINKE,J.Účetní systém IAS/IFRS. 1.vyd.Brno, Alfa, 2007.ISBN 978-80-903962-2-7.

JÍLEK,J., SVOBODOVÁ,J.Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011. Praha, Grada Publishing.ISBN 978-80-247-3427-9.

KOVANICOVÁ,D.Finanční účetnictví:světový koncept. 6.vyd.Praha, Bova Polygon,2006. ISBN 80-7273-095-9.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2012/2013.

L.S.

prof. Ing. Vojtěch Koráb, Dr., MBA
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 21.05.2013

Abstrakt

Předmětem diplomové práce je srovnání požadavků na účetní výkazy sestavené dle české účetní legislativy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS). Práce se zabývá rozdíly ve vykazování dle české účetní legislativy a IAS/IFRS ve vybrané společnosti a následném zhodnocení dopadu změn na účetní výkazy společnosti.

Klíčová slova

Česká účetní legislativa, IAS/IFRS, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, účetní závěrka, výkaz zisku a ztráty

Abstract

The subject of the master's thesis is the comparison of the financial statements prepared in compliance with Czech accounting legislation and in compliance with International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS). The thesis deals with the differences in reporting according to Czech accounting legislation and IAS/IFRS lected company and subsequently evaluate the impacts on the financial statements.

Key words

Czech accounting legislation, IAS/IFRS, International Financial Reporting Standards, financial statement, profit and loss statement

Bibliografická citace

NEČASOVÁ, E. *IFRS a česká účetní legislativa*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2013. 90 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 23. května 2013

.....

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí mé diplomové práce, doc. Ing. Anně Fedorové, CSc., za cenné připomínky a rady k obsahu i formě mé diplomové práce i za ochotu, se kterou se mi při jejím vypracování věnovala.

Obsah

ÚVOD	12
CÍL PRÁCE	14
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ IAS/IFRS A ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	15
1.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS	15
1.1.1 Stručný vývoj mezinárodních účetních standardů	15
1.1.2 Koncepční rámec	16
1.1.3 Prvky účetní závěrky dle IFRS	19
1.2 Česká účetní legislativa	20
1.2.1 Právní úprava české účetní legislativy	20
1.2.2 Základní předpoklady	21
1.2.3 Účetní závěrka v souladu s českou účetní legislativou	23
1.3 Srovnání účetního výkaznictví dle IAS/IFRS a české účetní legislativy	24
1.4 Komparace hlavních rozdílů ve vykazování jednotlivých vybraných položek dle IAS/IFRS a ČÚL.....	28
1.5 Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS/IFRS a ČÚL.....	28
1.5.1 Obecné vymezení dlouhodobého hmotného majetku	28
1.5.2 Prvotní ocenění	30
1.5.3 Následné ocenění	31
1.5.4 Odpisování	32
1.6 Dlouhodobý nehmotný majetek dle IAS/IFRS A ČÚL.....	33
1.6.1 Obecné vymezení dlouhodobého nehmotného majetku	33
1.6.2 Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku.....	35
1.6.3 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku.....	36
1.7 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	37
1.7.1 Obecné vymezení dlouhodobých aktiv držných k prodeji a ukončované činnosti.....	37
1.8 Dlouhodobé investice, IAS 40 - investice do nemovitostí	38
1.9 Stavební smlouvy	39
1.10 Závazky vůči zaměstnancům.....	40
1.11 Leasing dle IAS/IFRS a české účetní legislativy.....	41
1.11.1 Obecné vymezení leasingu	41
1.11.2 Finanční leasing	41
1.11.3 Operativní leasing	42
1.12 Zásoby	43
1.12.1 Obecné vymezení zásob.....	43

1.12.2	Oceňování zásob	44
1.13	Výnosy dle IAS/IFRS a české účetní legislativy	44
1.13.1	Obecné vymezení výnosů	44
1.13.2	Oceňování výnosů	45
1.14	Daně ze zisku	46
1.14.1	Obecné vymezení daně ze zisku	46
2	Základní charakteristika vybrané společnosti	48
2.1	Charakteristika vybrané účetní jednotky	48
2.2	Struktura aktiv a pasiv	49
2.2.1	Aktiva	49
2.2.2	Pasiva	50
2.3	Vývoj tržeb a výsledku hospodaření	51
2.4	Celkový obraz o finanční situaci podniku	53
3	Aplikace požadavků IAS/IFRS na položky vybrané společnosti	55
3.1	Dlouhodobý hmotný majetek	55
3.2	Dlouhodobý nehmotný majetek	63
3.3	Zásoby	64
3.4	Leasing	66
3.5	Rezervy	66
3.6	Výnosy	66
3.7	Přechodné položky	67
3.7.1	Náklady příštích období	67
3.7.2	Příjmy příštích období	68
3.7.3	Výdaje příštích období	68
3.7.4	Dohadné položky	68
3.8	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu, zůstatková cena dlouhodobého majetku a materiálu	69
3.9	Kurzové rozdíly	69
3.10	Daně ze zisku	70
3.11	Srovnání změn v důsledku aplikace požadavků IAS/IFRS na rozvahu a výkaz zisku a ztrát vybrané společnosti	71
3.11.1	Překlasifikace položek rozvahy dle požadavků IAS/IFRS	71
3.11.2	Dopad změn na rozvahu	74
3.11.3	Překlasifikace položek výkazu zisku a ztráty dle požadavků IAS/IFRS	78
3.11.4	Dopad změn na výkaz zisku a ztrát	79
3.12	Shrnutí úprav ve výkazech společnosti	82
	ZÁVĚR	86
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	88
	SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ	90
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	92

ÚVOD

Podvojný účetnictví vzniklo před více než pěti sty léty, a jako takové se vyvíjí v jednotlivých zemích různě. Každý stát má rozdílné postupy, provedení, formu účetnictví a účetních výkazů. Existují nestejně výstupy účetnictví, což znesnadňuje uživatelům čerpajícím informace z účetnictví v mezinárodním měřítku orientaci a pochopení ukazatelů, které jsou jim předloženy. Nejen pro realizace kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí, ale i pro účastníky finančních trhů, rozhodování investorů, získávání dotací, podpor a grantů je důležité sjednotit a vyvinout jednotný systém účetního výkaznictví.

Mezinárodní účetní standardy *International Financial Reporting Standards* – IFRS je soubor standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy, které upravují prezentaci a sestavení finančních výkazů účetních závěrek.

Mezinárodní účetní standardy jsou výsledkem postupné harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie a následné celosvětové harmonizace. Hlavním cílem je přímá srovnatelnost účetních závěrek v celosvětovém rozsahu. Od roku 2005 jsou povinny sestavovat účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů všechny společnosti kotované na regulovaném trhu kteréhokoliv členského státu Evropské unie. Osvojení bylo zajištěno nařízením Evropské komise. Je tedy zřejmé, že podmínky pro sestavení účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů povinně využívají společnosti, jejichž akcie jsou veřejně obchodovány na burzách cenných papírů. Tato povinnost zajišťuje srovnatelnost vykazovaných údajů v mezinárodním měřítku.

Globálně vyplývá povinnost aplikovat IFRS z nařízení Evropské komise EC 1606/2002. České účetní jednotky se primárně řídí českou účetní legislativou a použití mezinárodních účetních standardů je v české účetní legislativě zakotveno v § 19a a § 23a zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

K 1. 1. 2011 byla novelou zákona o účetnictví nově rozšířena možnost sestavovat účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů účetním jednotkám, které jsou součástí konsolidace sestavené podle mezinárodních účetních standardů. Základ daně těchto společností, však musí nadále vycházet z hospodářského výsledku stanoveného českými účetními předpisy.

IFRS je naprosto odlišným systémem od českých účetních standardů. Zatímco česká právní úprava účetnictví je účetním systémem založeným na pravidlech, mezinárodní

účetní standardy jsou založeny na ekonomickém chápání jevu, zdůrazňují vykazování jednotlivých položek tak, aby byly zobrazeny v souladu s věrným a poctivým obrazem účetnictví každé účetní jednotky. Základní pravidla a normy jsou stanoveny v jednotlivých standardech. Účetní jednotky mají určitou volnost ve struktuře výkazů. Každá účetní jednotka je povinna zvolit takové účetní postupy, který povedou k věrnému a poctivému zobrazení skutečnosti. Priorita dosažení poskytnutí věrného a poctivého zobrazení ekonomické skutečnosti nabádá vedení společností vydávat jasné a průhledné zprávy. Tímto slouží nejen investorům, ale i dodavatelům, spotřebitelům a širší komunitě.

CÍL PRÁCE

Cílem mé diplomové práce je na základě komparační analýzy porovnat a vyhodnotit rozdíly mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS). Dalším cílem bude praktická aplikace možných změn a jejich dopad na výkazy vybrané účetní jednotky.

V první části diplomové práce se zaměřím na teoretická východiska účetních systémů a jejich srovnání. Popsány budou prvky účetní závěrky dle IAS/IFRS a české účetní legislativy, její cíle, uživatelé a účetní výkazy. Uvedu hlavní rozdíly v požadavcích a předpokladech na účetní závěrky dle IAS/IFRS a české účetní legislativy. Dále budou podrobně popsány jednotlivé části položek aktiv, pasiv, nákladů a výnosů, vždy z pohledu IAS/IFRS, následně české účetní legislativy, tak aby byly jasně definované rozdíly mezi účetními systémy. Přehled všech rozdílů mezi českou účetní legislativou a IFRS uvedu v příloze této diplomové práce.

V praktické části se nejprve zaměřím na stručnou charakteristiku vybrané účetní jednotky. Společnost, kterou jsem zvolila je vinařství, není součástí konsolidačního celku, ani nesestavuje účetní závěrku dle IAS/IFRS. Společnost jsem zvolila pouze pro metodické srovnání obou účetních systémů.

Dále budu aplikovat požadavky IAS/IFRS na položky, u kterých bude nutné upravit dle pravidel IAS/IFRS. Informace potřebné k analýze dat získám z účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2011, z přílohy této účetní závěrky, účetního deníku, a dalších interních informací a dokumentů, které mi společnost poskytla. V poslední části provedu překlasiifikaci položek rozvahy a výkazu zisku a ztrát. Veškeré úpravy shrnu do tabulek, tak aby byly znázorněny změny, které ovlivnily rozvahu a výkaz zisku a ztráty. V závěru uvedu konečné zhodnocení dosažených výsledků.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ IAS/IFRS A ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

1.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS

V současné světové ekonomice dochází ke globalizaci, která odbourává národní hranice a vyvolává potřebu sjednocení informačních systémů umožňující urychlení komunikace a zvýšení srozumitelnosti i spolehlivosti ekonomických informací. V centru tohoto zájmu se ocitá zejména harmonizace účetnictví. (1)

Hlavním cílem harmonizace jsou účetní uzávěrky, které podávají uživatelům dostatečné informace pro rozhodování. V dnešní době je téměř nemožné, používat účetní pravidla jednotlivých zemí. Užívání těchto rozdílných účetních předpisů by způsobovalo nejen nepřehlednost pro investora, ale zároveň i zvyšování transakčních nákladů, které by vznikaly při porovnávání a provádění nejrůznějších analýz potřebných pro konečné rozhodování. (4)

Důležitým mezníkem ve vývoji mezinárodních pravidel účetního výkaznictví byl rok 2005. Předtím využívalo IFRS jako svůj hlavní účetní systém asi 300 společností, počínaje rokem 2005 se tento počet zvýšil až na 7000. V roce 2009 požadovalo a umožňovalo sestavení uzávěrky podle IFRS celkem 117 zemí světa mezi nimi i Austrálie, Nový Zéland, Rusko. V blízké době se očekává připojení i ostatních zemí jako Brazílie, Čína, Kanada, či Jižní Korea. (2)

V současnosti existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace:

- mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS,
- účetní směrnice Evropské unie – zejména **čtvrtá směrnice rady**,
- (78/660/EHS) týkající se roční účetní uzávěrky, sedmá směrnice Rady (83/349/EHS) věnující se konsolidované uzávěrce,
- národní účetní standardy USA – US GAAP. (1)

1.1.1 Stručný vývoj mezinárodních účetních standardů

Pro další potřeby harmonizace bylo nutné vytvořit dokumenty, které stanoví přesná pravidla pro zpracování účetních závěrek.

V roce 1973 byl založen *Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů*¹. Během několika let se IASC propojilo s dalšími profesními organizacemi, např. *Mezinárodní federací účetních*. Základní a prvotní tvorba byla soustředěna na vytvoření Mezinárodních účetních standardů, (označované zkratkou IAS²). V průběhu činnosti výboru IASC vzniklo 41 standardů, některé z nich byly sloučeny, některé zanikly, u většiny však došlo k jejich postupné novelizaci. Výbor pro Mezinárodní účetní standardy byl v průběhu činnosti v roce 2001 nahrazen *Radou pro mezinárodní účetní dý*³(IASB), která byla založena na činnosti profesionálních zaměstnanců. (17)

Od roku 2001 Rada vydává standardy, které nejsou označené jako Mezinárodní účetní standardy (IAS), ale jako *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví* (IFRS). Jednotlivé standardy jsou označovány v číselné řadě, která začíná IAS 1 a končí IAS 41, rovněž IFRS 1 až IFRS 8. (17)

Jedním z nejdůležitějších standardů je standard *IAS 1 – Sestavování a zveřejnění účetní závěrky*, který přesněji rozvádí základní zásady sestavení účetních prvků a tvoří tak základní koncepci tvorby účetních závěrek dle IAS/IFRS. (17)

1.1.2 Koncepční rámec

Koncepční rámec představuje velice důležitou část IFRS. Principy koncepčního rámce jsou základním stavebním kamenem nejen pro tvorbu účetních standardů, ale zejména pro sestavování účetních závěrek. (3)

Vytváří teoretickou základnu určující, jak mají být jednotlivé skutečnosti zaúčtovány. Koncepční rámec napomáhá těm, co sestavují účetní závěrku, ale i auditorům při vytváření názoru, zda je účetní závěrka sestavena dle pravidel v souladu s účetními standardy. Obsah účetní závěrky je ovlivněn definicemi a zásadami, které vychází z koncepčního rámce. Koncepční rámec však není standardem a současně nemůže zrušit platnost standardů IAS ani IFRS. (5)

Koncepční rámec vymezuje:

¹ International Accounting Standards Committee

² International Accounting Standards

³ International Accounting Standards Board

Kvalitativní charakteristiky závěrky:

- **Srozumitelnost** – je nutné, aby uživatelé měli zásadní a dostatečné znalosti ekonomických a podnikatelských aktivit, není možné, aby byly složité souvislosti z účetní závěrky vyňaty z důvodu obtížné srozumitelnosti pro některé uživatele.
- **Relevantnost** – relevantní informace umožňují uživatelům správné rozhodnutí na základě hodnocení minulých, současných nebo budoucích skutečností, nebo korigují minulá hodnocení. Významnost informace je důležitým aspektem, její vynechání i chybné uvedení může zásadně ovlivnit ekonomické rozhodování.
- **Spolehlivost** – uživatelé se mohou spolehnout pouze na informace, které neobsahují závažné chyby, či zkreslení. Mezi další charakteristiky vyjadřující spolehlivost patří princip přednosti obsahu před formou, nestrannost, opatrnost a úplnost.
- **Srovnatelnost** – pro uživatele je důležité zachovat podmínku srovnatelnosti v čase, i podmínku účetních závěrek ostatních podniků. Pro srovnatelnost informací v časové řadě je nutné zachovat účetní metody a postupy, tak aby o nich jednotliví uživatelé měli přehled. (1)(5)

Uživatelé účetní závěrky a cíle účetní závěrky:

Základním a nejdůležitějším cílem při sestavování účetní závěrky účetní jednotkou je dosažení věrného a poctivého obrazu o účetnictví společnosti.

Dále je posláním účetní závěrky poskytnutí informací o celkové finanční situaci uživatelům, kteří jsou ochotni poskytnout podniku svůj kapitál. Uživateli jsou zejména investoři, ale i auditoři, stát, orgány státní správy, atd.⁴ (5)

Podmínky sestavení účetní závěrky:

- **Akruální báze** – každá účetní závěrka musí být sestavena principiálně tak, aby veškeré transakce a jiné skutečnosti byly zaúčtovány v období, se kterým věcně a časově souvisí.
- **Předpoklad trvání účetní závěrky** – účetní závěrka se sestavuje na základě předpokladu, že podnik neukončí svou činnost a bude v ní nadále pokračovat v rámci jednoho účetního období. (1)

⁴ Obecná úprava sestavení účetní závěrky je zakotvena v *IAS 1 – sestavení a zveřejnění účetní závěrky*

Složky účetního výkaznictví:

- **Aktiva** – zdroje, které vznikly výsledkem minulých událostí, od nichž podnik očekává budoucí ekonomický prospěch, aktivum musí být také spolehlivě ocenitelné.
- **Závazky** – představují současnou povinnost podniku, která vznikla na základě minulých skutečností. Očekává se, že vypořádání vyústí v odliv zdrojů z podniku, pokud jsou tyto položky spolehlivě měřitelné.
- **Vlastní kapitál** – je definován jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech závazků. Kapitál je v rozvaze dále členěn dle jednotlivých forem podnikání.
- **Výnosy** – zahrnují přírůstky ekonomických užitků zvyšující vlastní kapitál, avšak jinak, než v souvislosti s příspěvky vlastníků.
- **Náklady** – vyjadřují pokles ekonomických užitků, které snižují vlastní kapitál z jiných důvodů než rozdělení prostředků vlastníkům. (3)

Základní formy oceňování:

- **Historické náklady** – ocenění vychází z pořizovacích nákladů, v případě bezúplatného pořízení aktiv je odhadnuta cena, která odpovídá nákladům, které by byly vynaloženy v době pořízení. Velkou výhodou je dostatečná průkaznost, objektivnost a ověřitelnost výše nákladu.
- **Běžná cena** – cena, za kterou je majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Závazky jsou oceňovány v nediskontované částce peněz, vynaloženou při vypořádání závazku k datu ocenění.
- **Realizovatelná hodnota** – aktiva jsou oceněna na hodnotu, kterou by účetní jednotka získala prodejem těchto aktiv. Závazky se oceňují ve vypořádacích (nediskontovaných) částkách peněz, vynaložených k úhradě závazků v současnosti.
- **Současná hodnota** – aktiva se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, jež budou vytvářeny během podnikání aktivem. Závazky se naopak ocení v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, za které budou závazky uhrazeny. (1)

1.1.3 Prvky účetní závěrky dle IFRS

Sestavováním a zveřejněním účetní závěrky se zabývá standard IAS 1 – *sestavování a zveřejňování účetní závěrky*. Účetní závěrka obsahuje následující části:

- **Rozvaha – výkaz o finanční pozici.** IAS 1 se velmi podrobně věnuje rozlišení aktiv na dlouhodobá a krátkodobá. Obecně však není předepsán závazný formát rozvahy, je plně v kompetenci účetních jednotek, aby sestavily vhodnou strukturu účetních výkazů v souladu s konkrétními podmínkami svého podniku. V případě aktiv je brán v úvahu záměr jednotky s jejich dalším nakládáním. IFRS se věnuje sledování provozního cyklu podniku, který poskytuje informace o tom, za jak dlouho dochází k přeměně zboží, výrobků a služeb do finančních prostředků⁵. (15)
- **Výkaz o úplném výsledku hospodaření.** Situaci ilustruje obrázek č. 1. Účetní jednotka si může zvolit způsob zveřejnění výkazu o úplném hospodaření. (15)

Obr. 1 Výkaz o úplném výsledku hospodaření, zdroj: vlastní zpracování



IFRS **nezveřejňují** mimořádné výnosy ani mimořádné náklady, tyto jsou klasifikovány jako ostatní provozní výnosy, nebo ostatní provozní náklady. Účetní jednotky volí zveřejňování nákladů dle druhů, nebo podle účelu. (15)

⁵ Krátkodobá aktiva či závazky se vyznačují vlastní realizací, která od rozvahového dne nepřesáhne 12 měsíců. Společnost je buď prodá, spotřebuje, uhradí, či realizuje během 12 - měsíčního cyklu.

- **Výkaz o změnách vlastního kapitálu.** Obsahuje informace o podílu vlastníků mateřské společnosti, nebo menšinovém podílu na celkovém výsledku hospodaření za období a další informace, vztahující se k zůstatku nerozděleného zisku na počátku vykazovaného období a k rozvahovému dni, transakce s vlastníky (změny kapitálu, dividendy apod.) a další.
- **Výkaz peněžních toků.** Požadavky spojené s výkaznictvím peněžních toků jsou obsaženy v IAS 7. Peněžní toky jsou vykazány jednotlivě z provozní, investiční činnosti a financování.
- **Komentář.** Standard IAS 1 předpokládá a uvádí komentáře: prohlášení o shodě s IFRS, souhrn použitých podstatných účetních pravidel, informace o položkách, které jsou prezentovány v účetních výkazech a to v pořadí v jakém jsou uvedeny, a další. (15)(6)

1.2 Česká účetní legislativa

Česká účetní legislativa prošla za posledních dvacet let rozsáhlou reformou, účetnictví již není chápáno jako pasivní zachycení výnosů a nákladů ke zjištění výsledku hospodaření a základu daně pro účely daně z příjmů. (3)

Česká účetní legislativa, je založena **na pravidlech**, (oproti IFRS které jsou založeny spíše na principech) a je ovlivněna zejména požadavky čtvrté směrnice Rady Evropského společenství. Velmi důležitým předpokladem je rovněž dosažení věrného a poctivého zobrazení účetnictví. (5)

1.2.1 Právní úprava české účetní legislativy

Hlavním regulátorem účetnictví a účetního výkaznictví je prostřednictvím ministerstva financí stát, další rozvoj v této oblasti je v kompetenci i jiných organizací – Komory auditorů ČR, Národní účetní rady a Svazu účetních. (13)

V rámci své diplomové práce uvádím právní akty, které se vztahují a platí pro podnikatelské subjekty.

Základní normy:

- **Zákon 563/1991 Sb. o účetnictví** (dále jen Zákon o účetnictví) – Zákon o účetnictví je hlavním pilířem české účetní legislativy, platnou legislativní normou

s celostátní platností, upravující účetní metody a výkaznictví pro všechny účetní jednotky na území ČR. Forma a obsah jsou dány pravidly evropské i české účetní legislativy, s důrazem na věcný i terminologický soulad s ostatními normami českého právního řádu. (5)

- **Vyhláška 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – vyhláška 500/2002 Sb. (dále jen Vyhláška č. 500), upravuje rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, uspořádání rozvahových položek, uspořádání a označení výsledkových položek, směrnou účtovou osnovu, účetní metody a jiné.
- **České účetní standardy pro podnikatele** – dále jen České účetní standardy, tyto standardy jsou taktéž zpracovány pro jednotlivé typy účetních jednotek (podnikatele, finanční instituce, pojišťovny, zdravotní pojišťovny, atd.), standardy navazují na zákon o účetnictví, slouží k docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.
- **Zákon 586/1992 Sb. o daních z příjmů** (dále jen Zákon o daních z příjmů).
- **Zákon 593/1992 Sb. o rezervách** pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen Zákon o rezervách).
- **Obchodní zákoník** - definuje postavení podnikatelů, obchodní vztahy se závazky, některé jiné vztahy související s podnikáním a postavení jiných osob než podnikatelů, pokud tak stanoví zákon. (6)

1.2.2 Základní předpoklady

Podmínky, na kterých je založeno účetnictví dle české účetní legislativy se shodují s dikcí IFRS, účetnictví je založeno na *předpokladu aktuální báze* a *předpokladu trvání podniku*. Primárním předpokladem obou účetních systémů je zachycení věrného a poctivého obrazu o účetnictví. (6)

Konkrétně dle § 7 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky: „*povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.*“ „*Účetní jednotky jsou povinny*

vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.“ (16)

V účetnictví existuje celá řada dalších zásad, díky nimž účetní jednotka realizuje hlavní cíl zobrazení věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví.

- Zásada účetní jednotky
- Zásada měření
- Zásada oceňování v historických cenách
- Realizační princip
- Zásada opatrnosti
- Zásada konzistence
- Zásada objektivit účetních informací
- Zásada měření výsledku hospodaření v pravidelných intervalech
- Zásada přednosti obsahu před formou (6)

Metody oceňování⁶:

V souladu se zákonem o účetnictví podniky oceňují majetek v okamžiku jeho pořízení. Při počátečním ocenění dle § 25 zákona o účetnictví jsou zachyceny následující alternativy ocenění:

- **Pořizovací cena** – cena, za kterou byl majetek pořízen včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Pořizovací cenou je oceněn DHM a DHNM, nakupované zásoby, cenné papíry a podíly, pohledávky nabyté za úplatu či vkladem.
- **Reprodukční pořizovací cena** – cena, za kterou je majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Touto metodou bývá oceňován majetek vyrobený ve vlastní režii, či majetek nabytý bezúplatně.
- **Vlastní náklady** – přímé náklady vynaložené na výrobu, či jinou činnost, i část nepřímých nákladů spojená s výrobou. Vlastními náklady se oceňují zásoby vlastní výroby, DHM a DHNM vyrobený ve vlastní režii.
- **Jmenovitá hodnota** – způsob ocenění pohledávek, závazků, peněžních prostředků a cenin. (6)

⁶ Problematika oceňování je dále popsána i v částech pojednávajících o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku.

1.2.3 Účetní závěrka v souladu s českou účetní legislativou

Účetní závěrka musí být sestavena v souladu s požadavky na vedení účetnictví tak, aby podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví. § 19 odst. 6 zákona o účetnictví uvádí, že „*Informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.*“ (16)

Srozumitelnost vyžaduje, aby informace byly srozumitelné pro všechny uživatele, kterým jsou určeny, *spolehlivost* je zaměřena na zobrazení věrného a poctivého obrazu účetnictví, úplnost a nestrannost informací. Věrný a poctivý obraz má přednost před použitím účetních metod stanovených právními předpisy k zákonu. Za *významnou* informaci je považována informace, jejíž vynechání, či chybné uvedení ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů. *Srovnatelnost* umožňuje porovnat účetní závěrky v průběhu času a účetní závěrky různých podniků mezi sebou. (6)

Účetní závěrka se skládá z několika částí:

- **Rozvaha** – výkaz majetku (aktiv) a zdrojů krytí majetku (pasiv). Zdroje krytí zahrnuje vlastní kapitál a závazky.
- **Výkaz zisku a ztráty** – jednotlivé položky jsou definovány v § 20 – 38 vyhlášky č. 500. Výkaz informuje o finanční výkonnosti podniku (zachycuje hospodářský výsledek). Výkaz zisku a ztráty je možné sestavit v druhovém, či účelovém členění nákladů. Pokud účetní jednotka sestavuje výkaz zisku a ztrát v účelovém členění, je povinna zveřejnit provozní náklady v druhovém členění v příloze k výkazům.
- **Příloha k účetní závěrce** – Příloha má v souladu s vyhláškou č. 500 obsahovat všeobecné informace o účetní jednotce, informace o účetních metodách, metodách oceňování a odpisování, doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztrát, informace o půjčkách a úvěrech atd. (6)
- **Výkaz změn vlastního kapitálu** - § 44 vyhlášky č. 500 podává informace o zvýšení, či snížení složek vlastního kapitálu v průběhu běžného období, přičemž je nutné vyčíslit i vyplacené dividendy a zdroje, ze kterých bylo čerpáno. (16)
- **Výkaz peněžních toků** – dle § 18 zákona o účetnictví účetní jednotka dokládá výkazem schopnost účetní jednotky generovat peníze a zobrazuje využití těchto peněžních toků účetní jednotkou. Sestavení výkazu peněžních toků je nepovinné. (6)

1.3 Srovnání účetního výkaznictví dle IAS/IFRS a české účetní legislativy

Mezinárodní účetní standardy mohou být v závislosti na typu právního prostředí v menší, či větší míře přijímány do národních, či nadnárodních legislativ. V současnosti musí české společnosti, které vydají dlužné či majetkové cenné papíry obchodované na regulovaných veřejných trzích, použít pro sestavení konsolidovaných a individuálních účetních závěrek IFRS. České účetní prostředí je stále pevně spjato s daňovou legislativou, v praxi se mnoho odhadů při zpracování účetních výkazů odkazuje na potenciální daňové důsledky příslušného účetního postupu. (3)

Koncepční rámec IAS/IFRS vymezuje primárně pravidla účetní závěrky a vykazování, zatímco česká účetní legislativa se zabývá kromě účetních závěrek i účetními záznamy a detaily aspektů účtování. (5)

Česká účetní legislativa a koncepční rámec vymezují podobné požadavky na kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, informace obsažené v účetní závěrce musí být **spolehlivé** – česká účetní legislativa popisuje požadavek na spolehlivost obecně jako věrný a poctivý obraz, úplnost a včasnost, koncepční rámec vyžaduje spíše princip převahy obsahu nad formou. **Srozumitelnost** je v IAS/IFRS vyžadována pro celou účetní závěrku, v české účetní legislativě pro účetní případy a záznamy. **Relevance** je řešena v IAS/IFRS, česká účetní legislativa obsahuje v zákoně charakteristiku významnosti, jež je základem relevance v koncepčním rámci. (5)

Vzhledem k charakteru úpravy, neobsahuje česká účetní legislativa úplný koncepční rámec, nespecifikuje základní součásti účetní závěrky a její definice, koncepční diskusi o základních metodách, podle nichž by měla být účetní závěrka zpracována, ani předpoklady pro kvalitu informací, které by měla závěrka poskytnout. (5)(6)

Ačkoliv jsou požadované části účetní závěrky obdobné jako u IAS/IFRS, česká účetní legislativa umožňuje dle rozhodnutí účetní jednotky uvést v příloze k rozvaze vykazování změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků. I když většina velkých a středních českých společností tyto volitelné informace vykazuje, není povinna teoreticky tyto skutečnosti zveřejnit. (5)

Tabulka zobrazuje součásti závěrek sestavených podle IAS/IFRS a české účetní legislativy. Česká účetní legislativa stanovuje striktnější požadavky na strukturu, a rozvr-

žení účetní závěrky oproti IAS/IFRS, které požaduje minimální rozsah položek a nepředepisuje závaznou strukturu.

Obr. 2 Části účetní závěrky dle IFRS a české účetní legislativy, zdroj: (3)

SOUČÁST	IAS/IFRS	ČÚS
Výkaz finanční pozice/rozhava	ano	ano
Výkaz zisku a ztráty	ano	ano
Výkaz úplného výsledku	ano	nepoužívá se
Výkaz změn vlastního kapitálu	ano	ano
Výkaz změn peněžních toků	ano	ano
Příloha obsahující důležitá účetní pravidla a ostatní doplňující informace a pravidla	ano	ano

IFRS a česká účetní legislativa rozlišují dlouhodobá a krátkodobá aktiva. IFRS je zaměřeno na koncept provozního cyklu podniku, česká účetní legislativa se drží pouze dvanáctiměsíčního kritéria. Česká účetní legislativa nerozlišuje mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami časového rozlišení a rezervami. Česká účetní legislativa předepisuje strukturu a formu výkazu zisku a ztráty mnohem důkladněji než IAS/IFRS. IAS/IFRS neobsahuje závazný formát struktury výkazu, ale vyžaduje vykazování celkových aktiv a závazků. Česká účetní legislativa má předepsaný minimální rozsah, uspořádání a označení položek rozvahy. (5)(3)

Podle koncepčního rámce je plně v kompetenci účetních jednotek, zda sestaví účetní závěrku v jiné měně, než je měna vykazování. České účetnictví se vede v peněžních jednotkách české měny, v určitých případech v měně cizí. Účetní závěrka musí být sestavena v české měně. (3)

Obr. 3 Souhrn rozdílů v účetní závěrce dle IAS/IFRS a ČÚL, zdroj: (3)

TÉMA	IFRS	ČÚP
Měna použitá při vykazování	Pro kalkulaci hospodářského výsledku vyžaduje použití tzv. měny vykazování, podniky ale mohou předkládat své finanční výkazy v jiné měně.	Pouze česká měna.
Součástí účetní závěrky	Rozvaha (nově nazývaná výkaz finanční pozice), výsledovka (pokud je připravena odděleně od výkazu úplného výsledku), výkaz úplného výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků za dvě účetní období, účetní postupy a komentář. Výkaz finanční pozice k počátku srovnávacího období musí být vykázán, pokud účetní jednotka retrospektivně uplatní nové účetní pravidlo nebo provede reklasifikaci nebo retrospektivní úpravu ve srovnatelných údajích.	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty (výsledovka), přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a příloha obsahující účetní postupy a komentáře. Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích jsou v řadě případů nepovinné. U všech výkazů se uvádějí údaje za dva roky (běžný a minulý), i když v případě přehledu o peněžních tocích to není explicitně požadováno.
Formát rozvahy	Závazný formát není předepsán, účetní jednotky vykazují aktiva a závazky podle jejich likvidity místo členění na oběžná a stálá, pouze pokud tato prezentace podává relevantnější a spolehlivější informace. Určité položky ale musí být vždy uvedeny přímo v rozvaze.	Závazné uspořádání je předepsáno. Připouští se pouze podrobnější členění, případně i sloučení ve vymezených případech. Formát konsolidované rozvahy je více agregovaný a méně normativní.

TÉMA	IFRS	ČÚP
Formát výkazu zisku a ztráty (výsledovky)	Závazný formát není předepsán, ale náklady musí být vykázány buď dle funkce, nebo dle druhu. Určité položky musí vždy být uvedeny.	Závazné uspořádání je předepsáno, náklady musí být vykázány buď dle funkce, nebo dle druhu. Připouští se stejné úpravy jako u rozvahy. Formát konsolidované výsledovky je více agregovaný a méně normativní.
Výkaz úplného výsledku	Veškeré položky úplného výsledku (tj. změny jiné než vyplývající z transakcí s vlastníky) musí být vykázány v jednom výkazu (výkaz úplného výsledku) nebo ve dvou výkazech (výsledovka a výkaz úplného výsledku).	V rámci přehledu o změnách vlastního kapitálu.
Výjimečné položky	Nepoužívá tuto kategorii, ale je požadováno oddělené vykázání položek, jejichž velikost, dopad či povaha jsou důležité pro vysvětlení výsledků podniku. Vykazuje se buď přímo ve výsledovce, nebo v příloze.	Nepoužívá tuto kategorii. Obecný požadavek na vysvětlení významných položek účetní závěrky, není však povoleno doplňovat předepsaný formát v primárním členění.
Mimořádné položky	Zakázány.	Zahrnují operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku i případy nahodile se vyskytujících událostí, změny účetních metod a opravy významných chyb minulých období. Pouze podnikatelé jsou povinni opravovat chyby minulých období přes mimořádné položky běžného účetního období. Finanční instituce opravují chyby minulých období v běžném účetním období prostřednictvím úpravy počátečního zůstatku výsledku hospodaření minulých let.
Výkaz změn vlastního kapitálu	Změny ve vlastním kapitálu z titulu transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci jsou vykázány ve výkazu změn vlastního kapitálu. Položky výkazu úplného výsledku nesmí být vykázány ve výkazu změn vlastního kapitálu. Výkaz musí být vykazován jako primární výkaz.	Srovnatelné s IFRS , ale komponenty úplného výsledku jsou součástí výkazu změn vlastního kapitálu. Podniky (mimo finanční instituce) mohou pohyby ve vlastním kapitálu uvést v příloze místo ve výkazu.
Výkaz peněžních toků - formát a metoda	Standardní položky, ale omezené možnosti změny obsahu. Použití přímé nebo nepřímé metody.	Určeny jsou pouze základní kategorie peněžních toků a formát při využití nepřímé metody (z provozní, investiční a finanční činnosti). Použití přímé nebo nepřímé metody. Podniky mohou zveřejnit přehled o peněžních tocích v příloze místo ve výkazu.
Výkaz peněžních toků - definice peněz a peněžních ekvivalentů	Peněžní prostředky zahrnují přečerpání běžných účtů a peněžní ekvivalenty s krátkodobou splatností (méně než 3 měsíce).	Srovnatelné s IFRS , ale poštovní známky a poukázky, které se podle IFRS nepovažují za finanční aktiva, jsou dle ČÚP peněžními ekvivalenty (např. stravenky).
Výkaz peněžních toků - výjimky z povinného vykazování	Nejsou.	Výjimka pro podniky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Výkaz peněžních toků není požadován u bank a některých finančních institucí.

TÉMA	IFRS	ČÚP
Změny účetních postupů	Provést přehodnocení srovnatelných údajů a počátečního nerozděleného zisku z předcházejícího roku, pokud není výslovně osvobozeno v přechodných ustanoveních nového standardu.	Dopady změn se zahrnují do výkazu zisku a ztráty běžného roku jako mimořádné položky. Výjimkou je první rok účtování o odložené dani, která se účtuje proti vlastními kapitálu.
Opravy významných chyb	Údaje srovnávacího období se upraví. Pokud chyba nastala ještě dříve než ve vykázaném srovnávacím období, musí být vykázána retrospektivně upravená počáteční rozvaha srovnávacího období.	Zahrnují se do výkazu zisku a ztráty běžného roku jako mimořádné položky (mimo zásadních chyb u finančních institucí, účtovaných proti nerozdělenému výsledku minulých let).

Oba účetní systémy globálně vykazují mnoho rozdílů, jak v oblasti základního pilíře sestavování účetních výkazů, tak v konkrétních způsobech vykazování majetku, leasingu, zásob, daní a dalších oblastí. Komparace Mezinárodních účetních standardů a české účetní legislativy je složitý proces, v následující části porovnáme vybrané oblasti vykazování a účetního zachycení jednotlivých částí účetnictví a zdůrazním významné rozdíly v obou účetních systémech.

1.4 Komparace hlavních rozdílů ve vykazování jednotlivých vybraných položek dle IAS/IFRS a ČÚL

1.5 Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS/IFRS a ČÚL

1.5.1 Obecné vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý majetek je podstatnou a důležitou součástí aktiv společnosti, definovaný jako ekonomický zdroj kontrolovaný a využívaný účetní jednotkou. (1)

K vykazování dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS se vztahuje několik standardů:

- IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení,
- IFRS 5 – dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti,
- IAS 17 – leasingy,
- IAS 40 – investice do nemovitostí,
- IAS 41 – zemědělství.

Pokud chce podnik vykazovat dlouhodobý majetek dle IAS/IFRS, musí především spolehlivě zvolit podle kterého standardu postupovat, v souladu s charakteristikou daného aktiva. (4)(10)

Česká účetní legislativa se řídí zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 500, a českým účetním standardem 13, které ošetřují oblast dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. (8)

Standard IAS 16 má za úkol popsat účetní ošetření pozemků, budov a zařízení tak aby uživatelé účetních podkladů získali potřebné informace. Dle IAS 16 se o dlouhodobém hmotném majetku účtuje, pokud je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užítky spojené s aktivem poplynou do účetní jednotky, a pořizovací náklady aktiv mohou být spolehlivě oceněny. (7)

IAS 16 definuje dlouhodobý hmotný majetek který je využíván:

- a) k výrobě, či dodávce zboží, služeb,
- b) k administrativním účelům,
- c) k využití během více než jednoho období. (5)

Ve standardu jsou zahrnuta veškerá aktiva, splňující výše stanovené požadavky, s výjimkou těch, pro která vyžadují účetní ošetření jiné standardy. Mezi tyto další patří např. *pozemky, budovy a zařízení v souladu s IFRS 5, zemědělská aktiva vztahující se k IAS 41 a práva k nerostům, průzkum a těžba nerostů jako ropa, zemní plyn a podobné „neobnovitelné“ zdroje, upravené v IFRS 6.* (5, str. 35)

Jiný dlouhodobý majetek, který vyhovuje obecné definici IAS 16 je natolik specifický, že je upraven v rámci samostatných standardů (*IAS 17 – Leasing, IAS 40 – investice do nemovitostí, IAS 2 – zásoby*). (1)

V rámci české účetní legislativy vyhláška č. 500, § 7, definuje dlouhodobý hmotný majetek jako pozemky, stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata

a jejich skupiny a jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Česká účetní legislativa aktivuje a odpisuje takový dlouhodobý majetek⁷, jehož očekávaná doba využití je delší než jeden rok, a hodnota vyšší než limit určený účetní

⁷ Platí pro veškerý dlouhodobý majetek, mimo majetek, který se neodpisuje dle § 28 zákona o účetnictví

jednotkou. Oproti IAS/IFRS česká účetní jednotka nepovažuje ekonomické užitky za kritérium pro uznání hmotného majetku v rozvaze. Aktivum je uvedeno do stavu způsobilého k užívání v okamžiku dokončení věci a splnění všech povinností právních předpisů (např. stavebních, ekologických, hygienických a bezpečnostních). (3)(8)

Zásadou standardu IAS 16 je desagregace aktiv, tzn., účetní jednotka rozhodne o jednotlivých významných částech majetku s rozdílnou dobou použitelnosti⁸. Model desagregace aktiv je velice praktickým nástrojem s ohledem na reálnější zobrazení dlouhodobého majetku a zároveň respektuje jednoduchý princip alokování pořizovacích cen jednotlivých komponent do nákladů. (7)

Problematika vykazování aktiv dle IAS/IFRS zahrnuje navíc „významné kontroly“. Pokud k inspekci dochází, náklady vynaložené na kontrolu jsou klasifikovány jako aktiva a odpisovány do další předpokládané kontroly. Zbývající hodnota z předcházející revize je odúčtována. Náhradní díly jsou v IAS/IFRS součástí budov, pozemků a zařízení, jestliže jsou uznány **významnými** a užívány déle než 1 rok. Zároveň tyto díly představují komponenty (jsou součástí užívaných dlouhodobých aktiv). Ostatní náhradní díly jsou považovány za zásoby. (1)(11)

Česká účetní legislativa v rámci oprav a udržování zařazuje **významné** náhradní díly do zásob, což v případě jejich vysoké hodnoty, zkrusluje likviditu účetní jednotky vykázanou v účetní závěrce. (1)(12)

1.5.2 Prvotní ocenění

- **Pořizovací cena** – jedná se o základní model ocenění dlouhodobého hmotného majetku. Zahrnuje náklady přímo přiřaditelné k pořízení majetku a další náklady nutné k uvedení k zamýšlenému užití. Pořizovací cena dle IAS/IFRS obsahuje:
 - a) Cena pořízení včetně cel a nerefundovaných daní, po odpočtu obchodních slev a rabatů.
 - b) Přímó přiřaditelné náklady spojené s přemístěním aktiva, uvedením aktiva do místa a podmínek provozu dle záměru vedení a další nepřímó přiřaditelné náklady (ná-

⁸ Jednotlivé významné části dlouhodobého hmotného majetku se označují jako tzv. komponenty. (1)

klady na přípravu místa, dopravu a manipulaci, instalaci a montáž, náklady na testování funkčnosti, mzdové a osobní náklady související s pořízením položky).

c) Náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu. (4)

Aktiva vytvořená vlastní činností podnik oceňuje na úrovni vlastních nákladů, stanovených v souladu s IAS 2. (6) Podnik aktivuje úroky u majetku, pokud ten splňuje podmínky IAS 23 – *výpůjční náklady*, nebo je oceněn současnou hodnotou budoucí platby. (1)

V české účetní legislativě jsou náklady, které se považují za vedlejší pořizovací náklady k pořizovací ceně, uvedeny v § 47 vyhlášky č. 500. Česká účetní legislativa nabízí širší definici vedlejších pořizovacích nákladů, zahrnutých do ocenění jakékoliv položky DHM, i položky nepatřící do vedlejších pořizovacích nákladů. Úroky z úvěru, pomocí nichž je DHM pořizován, jsou aktivovány v případě, pokud tak účetní jednotka rozhodne (v opačném případě jsou účtovány do nákladů příslušného období). (8)(5)

1.5.3 Následné ocenění

IFRS využívá tradiční model **historické** (původní pořizovací) ceny, snížený o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. IAS/IFRS umožňuje povolené alternativní řešení přecenění dlouhodobého hmotného majetku na reálnou hodnotu. Přeceňování je prováděno pravidelně, model přecenění musí být použit pro celou skupinu majetku. Přecenění je zachyceno pomocí *Fondu z přecenění ve vlastním kapitálu* (zvýšení zůstatkové hodnoty majetku), nebo jako *výnos* (přecenění zvyšuje hodnotu majetku, jehož hodnota byla předtím snížena).

Česká účetní legislativa **nepovoluje** s výjimkou určitých zvláštních případů⁹ přecenění. Oceňuje se *pořizovací cenou* sníženou o oprávky a snížení hodnoty, případně *reprodukční pořizovací cenou* a *vlastními náklady* vynaloženými na výrobu. (8)(6)

Opravy a následné výdaje jsou v IAS/IFRS účtovány do nákladů, nebo je výměna dílů aktivována, pokud jsou splněna kritéria vykazování dlouhodobého hmotného majetku, stejné opatření platí u generálních oprav a revizí. Naproti tomu česká účetní legislativa účtuje zpravidla opravy a údržbu do nákladů, pokud nesplňují podmínky o technickém zhodnocení. Za technické zhodnocení se považují dle § 33 zákona o dani z příjmů

⁹ Jedná se o cenné papíry, deriváty, pohledávky určené k obchodování apod.

výdaje na dokončené nástavby, přístavy, a stavební úpravy, rekonstrukce, modernizace.
(3)(9)

1.5.4 Odpisování

Odpisy vyjadřují obecně snížení hodnoty majetku vlivem fyzického opotřebení, morálního zastarávání aktiva, snížení ekonomické životnosti¹⁰ majetku. Pomocí odpisů je alokována pořizovací cena do nákladů (do nákladů ovlivňujících hospodářský výsledek).
(1)

Odpisování dle IFRS začíná, jakmile je aktivum k dispozici pro použití. Odpisování je ukončeno dnem, kdy je aktivum klasifikováno dle IFRS 5, nebo je odúčtováno. Základem odpisování je stanovení odhadované zbytkové hodnoty, která je přehodnocována nejméně jednou ročně. Pro účely odpisování je nutno rozdělit položky DHM na jednotlivé komponenty, tyto se odpisují samostatně po dobu jejich použitelnosti. Změny v odhadu jsou ošetřeny IAS 8 – *Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby*. Nejčastější metodou odpisování je **lineární metoda**, dále zrychlené metody - tzv. metoda **SYD** (metoda sumace čísel), metoda **DDB**, a odpisy **závislé na výkonu**. Odpisy v IAS/IFRS musí být zvoleny tak, aby metoda odpisování nejlépe odrážela podnikem spotřebovávané užitky z daného majetku. Účetní jednotka například rozhodne o použití zrychlených metod u majetku s největším opotřebením v prvních letech užívání. (1)(6)

Z § 28 zákona o účetnictví přímo vyplývá, že se účetně **neodpisují** pozemky, a další složky majetku uvedené v § 56 odst. 10 vyhlášky č. 500. Novela vyhlášky č. 500 přinesla do českého účetnictví počínaje rokem 2009 upřesnění ustanovení týkající se určení předpokládané **zbytkové hodnoty** majetku při odpisování, dále změnu platnou od 1. ledna 2010, zavedení komponentního odpisování jako fakultativní, volitelné možnosti způsobu odpisování, která umožnila zásadní přiblížení IAS/IFRS. Hlavním podnětem bylo nejen přiblížení mezinárodním účetním standardům, ale i reálnější a věrnější zobrazení finanční situace účetní jednotky. Koncem roku 2011 byla publikována vyhláška č. 413/2011 Sb., novelizující vyhlášku č. 500, která nově stanovila podmínku o rezervách a komponentním odpisování. Pokud účetní jednotka aplikuje komponentní odpisování, **nesmí** účtovat o rezervách na opravy hmotného majetku.

¹⁰ Další využívání aktiva bude neekonomické, k dispozici jsou kvalitnější aktiva, umožňující rychlejší, levnější produkci. (1)

Nejpoužívanější metodou odpisování v české účetní legislativě je metoda *rovnoměrných odpisů*, dále přicházejí v úvahu další metody – *metoda zrychlených účetních odpisů*, *zpomalených účetních odpisů*, a *metoda výkonová*. V souladu s věrným a poctivým zobrazením účetnictví by měl podnik vhodně zvážit a zvolit metodu odpisování, podle charakteru jednotlivých druhů majetku. (8)(9)(3)

Běžně si nemalé množství účetních jednotek zjednodušuje situaci tím, že používají daňové odpisy zároveň jako účetní, porušují tak zásadu věrného a poctivého zobrazení účetnictví. Naopak IAS/IFRS přikládá velkou důležitost stanovení doby použitelnosti aktiva. Standard také doporučuje, aby plánovaná doba použití aktiva byla kratší než očekávaná doba použitelnosti. (8)(16)

1.6 Dlouhodobý nehmotný majetek dle IAS/IFRS A ČÚL

1.6.1 Obecné vymezení dlouhodobého nehmotného majetku

IFRS podrobně a striktně definuje podmínky rozpoznání nehmotných aktiv s ohledem na specifický charakter těchto položek. Předmětem standardu IAS 38 – *Nehmotná aktiva*, jsou nehmotná aktiva, pokud nejsou upravena jinými standardy. Do IAS 38 nepatří finanční aktiva, práva k nerostnému bohatství, goodwill a ostatní nehmotná aktiva upravená jinými standardy. (1)

Vykazování nehmotného majetku je dle IAS 38 povoleno tehdy:

- Je-li pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky (z prodeje, směny, pronájmu, převedení, udělení licence) poplynou účetní jednotce,
- je-li možné vyjádřit náklady, vynaložené na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. (6)(5)

Identifikovatelnost majetku je stanovena „oddělitelností“ nehmotného majetku od podniku, a vyplývá ze smluvních nebo jiných zákonných práv. (5)

Česká účetní legislativa obsahuje otevřený seznam položek, které jsou klasifikovány jako dlouhodobý nehmotný majetek. Majetek musí být použitelný déle než 1 rok s hodnotou vyšší, než ocenění určené vnitropodnikovou směrnicí (většina podniků však využívá daňový limit 60 000 Kč). Oproti IAS/IFRS chybí v české účetní legislativě obecná kritéria pro stanovení pravděpodobnosti budoucího ekonomického užitku a spolehlivost oceňování nákladů. Jednotlivé části dlouhodobého nehmotného majetku jsou

charakterizovány samostatně ve vyhlášce č. 500. Za dlouhodobý nehmotný majetek se dle § 6 vyhlášky č. 500 považují:

- Zřizovací výdaje
- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- Software
- Ocenitelná práva
- Goodwill
- Technické zhodnocení nehmotného majetku (8)

Za největší rozdíl ve vykazování nehmotných aktiv dle české účetní legislativy a IAS/IFRS, lze považovat položku zřizovacích výdajů, která patří v rámci české účetní legislativy do nehmotného majetku. IAS/IFRS je za nehmotný majetek nepovažuje, neboť u nich nelze předpokládat budoucí ekonomický prospěch, a vykazuje pořizovací výdaje v nákladech. (8)

Česká účetní legislativa uznává nehmotné aktivum tehdy, pokud je připraveno k zamýšlenému použití a splňuje všechny právní náležitosti. Následné výdaje jsou v české účetní legislativě účtovány jako technické zhodnocení, pokud odpovídají zákonným předpisům (definici dlouhodobého nehmotného aktiva a minimální hodnotě stanovené zákonem). IAS/IFRS zakazují následné výdaje (názvy periodik, publikační tituly, značky, seznamy zákazníků) aktivovat jako nehmotný majetek. (1)(5)

IAS 38 zahrnuje velmi podrobný výklad účetního zachycení nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností. Značně obtížné je určit okamžik, kdy bude nehmotné aktivum schopno vytvářet budoucí ekonomické užitky (základní podmínka rozpoznání nehmotného aktiva). Vzhledem k nejasnosti, je důležité stanovit, v jaké fázi se interně generované aktivum nachází (ve fázi výzkumu, či ve fázi vývoje). Protože není zcela jasné, zdali bude výzkum úspěšný, není výzkum považován za složku nehmotných aktiv, zahrnuje se do nákladů v okamžiku vzniku. (1)(6)

Za určitých okolností definovaných IAS 38 lze náklady na vývoj dle IAS/IFRS považovat za nehmotné aktivum. Naproti tomu, v české účetní legislativě nedochází k aktivaci nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností pro vlastní potřebu. §6 odst. 3b vyhláška č. 500 uznává aktivaci nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností k obchodování s tímto majetkem, nebo nabytím od jiných osob. V účetních výkazech vede-

ných dle IAS/IFRS je výslovně zakázána aktivace goodwillu vytvořeného vlastní činností. Česká účetní legislativa definuje goodwill v §6 odst. 3b jako „*kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.*“ Česká účetní legislativa nezná goodwill vytvořený vlastní činností. (8)(5)

1.6.2 Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku

IAS/IFRS aplikuje jako výchozí ocenění **pořizovací cenu** (veškeré náklady nutné k tomu, aby mohlo být aktivum využíváno, včetně vedlejších přímo přiřaditelných výdajů vynaložených v souvislosti s přípravou aktiva pro jeho použití). Další metody oceňování dle specifikací:

- **Pořízení nehmotného majetku v rámci podnikové akvizice.**¹¹ V tomto případě je pořizovací cenou fair value k datu akvizice. Nabyvatel uzná i nehmotná aktiva, která předchozí účetní jednotka v závěrečné nevykazovala, dodržuje podmínku splnění kritérií pro rozpoznání nehmotných aktiv. Česká účetní legislativa na rozdíl od IAS/IFRS neumožňuje v rámci podnikových kombinací sledovat nově nabytá aktiva.
- **Bezúplatné pořízení** – využití modelu ocenění ve fair value. Další přístup umožňuje IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*. Cena aktiva pořízeného např. formou dotace je oceněno nominální hodnotou.¹²
- **Pořízení směnou** – způsob ocenění je zvolen na základě určení, zda jde o komerční transakci, či nikoliv. Oceňuje se metodou fair value získaného aktiva, nebo ocenění fair value poskytnutého aktiva, pokud ani tato hodnota není zjistitelná, využije se k ocenění účetní hodnota aktiva. (1)

V průběhu držení aktiva IAS 38 připouští model historických cen a model přecenění na fair value. Pokud účetní jednotka zvolí model fair value, je povinná takto oceňovat všechna nehmotná aktiva ve skupině. Důležitou podmínkou možnosti přecenění je existence aktivního trhu. (1)(5)

¹¹ Podnikové kombinace upravuje IFRS 3

¹² Podnik toto ocenění užije v případě, že nebude mít k dispozici trhem určenou fair value

České účetnictví oceňuje nehmotná aktiva v historických cenách (**pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady**). V případě následného oceňování se nehmotný majetek vede v pořizovací ceně snížené o oprávk, či na úrovni vlastních nákladů snížených o oprávk. Přeceňování česká účetní legislativa nepovoluje. (8)

1.6.3 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

IAS/IFRS rozlišuje dvě skupiny nehmotných dlouhodobých aktiv:

- **Aktiva s neomezenou dobou použitelnosti** – IAS/IFRS zakazuje odpisování těchto aktiv, pouze testuje jejich snížení hodnoty v souladu s IAS 36 a ověřuje, zda nastala určitelná doba použitelnosti (pokud je doba určitelná, aktivum se začne amortizovat).
- **Aktiva s určitelnou dobou použitelnosti** – nehmotný majetek je pravidelně odpisován dle doby použitelnosti. Podnik nejméně na konci každého roku reviduje odpisovou metodu a dobu odpisování těchto aktiv. Česká účetní legislativa vytváří obdobně odpisové plány ve smyslu §28 odst. 6 zákona o účetnictví. (1)(9)

Česká účetní legislativa explicitně neuvádí rozdělení nehmotných aktiv dle doby použitelnosti. Odpisován je takový nehmotný majetek, který není z odpisování vyloučen dle § 56 odst. 10 vyhlášky č. 500. Jak v IAS/IFRS, tak v české účetní legislativě odpisování začíná okamžikem, kdy je aktivum uvedeno do užívání, končí dnem, kdy je klasifikováno jako držené k prodeji, nebo dnem, kdy je aktivum vyřazeno a odúčtováno. Od 1. ledna 2009 upřesňuje česká účetní legislativa využití předpokládané zbytkové hodnotu nehmotného aktiva. Odpisové metody jsou srovnatelné s odpisovými metodami, využitými pro dlouhodobý hmotný majetek. V IAS/IFRS neexistuje předpokládaná maximální délka životnosti. České účetní jednotky odpisují:

- Zřizovací výdaje nejvýše po dobu 5 let,
- kladný goodwill je odpisován rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části, nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů,
- záporný goodwill se odpisuje rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku, nebo jeho části, nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů,
- emisní povolenky nejsou odpisovaným dlouhodobým nehmotným majetkem,

- preferenční limity – odpisovány jsou pouze podle kritéria času a výkonu, v ostatních případech se považují za neodpisovaný nehmotný majetek. (8)

Česká účetní legislativa zohledňuje snížení hodnoty opravnou položkou, či mimořádným odpisem, IFRS vyžaduje roční prověrky u nehmotného majetku s neomezenou dobou použitelnosti a nedokončeného majetku. (8)(5)

1.7 Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti

1.7.1 Obecné vymezení dlouhodobých aktiv držaných k prodeji a ukončované činnosti

Obecně vymezeným cílem standardu IFRS 5 je zachycení aktiv, jejichž účetní hodnota se realizuje zejména prodejem, nikoliv pokračujícím užíváním. Předmětem standardu jsou tedy aktiva „držaná k prodeji“. Pro prodej může být určeno jedno aktivum, ale i celá skupina aktiv. Podle znění standardu IFRS 5 je určeno několik kritérií pro klasifikaci aktiv, či skupin aktiv a závazků určených k prodeji:

- Aktivum je k dispozici pro okamžitý prodej ve svém současném stavu,
- prodej je vysoce pravděpodobný,
- management firmy zahájí aktivní kroky pro získání kupců a k realizaci plánu prodeje,
- prodej by měl být dokončen do jednoho roku, kroky nezbytné pro realizaci plánu by měly zajistit nepravděpodobnost významných změn, či zrušení plánu prodeje. (1)(3)

V okamžiku kdy je aktivum vymezeno ve skupině aktiv držaných k prodeji, je oceněno nižší z hodnot – účetní hodnotou, nebo fair value snížené o náklady prodeje. Aktiva držaná k prodeji nejsou odpisována, pouze testována na snížení hodnoty. (1)

Česká účetní legislativa se nezabývá žádnou kategorií, která by zahrnovala takto definovaný majetek. V rámci vykazování dlouhodobého majetku se řídí vyhláškou č. 500, českými účetními standardy 013 a zákonem o účetnictví. Aktiva jsou prezentována jako dlouhodobý majetek až do okamžiku vyřazení (z důvodu prodeje, likvidace, škody atd.), stejně tak pokračuje do doby vyřazení i odpisování. (3)

1.8 Dlouhodobé investice, IAS 40 - investice do nemovitostí

Investováním je obecně rozuměno pořízení aktiv za účelem dlouhodobého získávání ekonomických užitků potencionálně obsažených v těchto aktivech. Podnik tak pořizuje jednak dlouhodobá hmotná aktiva, nebo dlouhodobá nehmotná aktiva, ale i dlouhodobé investice. Základní klasifikace investice je rozčleněna na investice finanční a nefinanční. Nefinančními investicemi jsou právě taková aktiva, u kterých je očekáván růst hodnoty v čase a která pro podnik představují uložení peněžních prostředků. Investice do nemovitostí zahrnují specifickou oblast investic. Jednak přináší užitek z růstu hodnoty v čase, ale i nájemné, pokud jsou pronajímány. V IAS/IFRS je této skupině nefinančních investic věnován samostatný standard *IAS 40 – Investice do nemovitostí*. (1)

Investice do nemovitostí je standardem definovaná jako: „*nemovitost držená (vlastníkem nebo nájemcem na základě smlouvy o finančním pronájmu) za účelem získávání výnosu z nájemného nebo za účelem zhodnocení kapitálu, nebo z obou důvodů, nikoli však za účelem použití při výrobě nebo dodávkách zboží či služeb nebo pro správní účely, ani za účelem prodeje v rámci běžného podnikání. Jako investice do nemovitostí může být také klasifikována nemovitost užívaná na základě smlouvy o operativním leasingu.*“ (5, str. 52)

Při výchozím oceňování jsou investice do nemovitostí oceňovány na bázi pořizovacích nákladů a to jak investice pořízená tak i investice vytvořená vlastní činností. Náklady na pořízenou investici zahrnují pořizovací cenu a přímo přiřaditelné náklady (odměny právníkům, daně z převodu majetku, další transakční náklady). Nemovitost pořízená ve vlastní režii je oceněna vlastními náklady vynaloženými na pořízení nemovitosti až do doby, kdy bude spolehlivě měřitelná reálná hodnota (do tohoto okamžiku je investice sledována a oceňována dle IAS 16). Při následném oceňování může účetní jednotka zvolit metodu reálné hodnoty, nebo metodu pořizovací ceny. V případě změny užití investice do nemovitostí standard obsahuje detailní návod pro následnou klasifikaci. V případě investice určené k prodeji dojde k překlasifikaci do zásob, investice určená k vlastnímu užívání bude překlasifikována do dlouhodobého hmotného majetku. (1)(3)

V české účetní legislativě není specificky definována skupina aktiv vedených jako investice. V rámci české účetní úpravy se postupuje dle předpisů o dlouhodobém hmotném majetku. České účetní předpisy také neumožňují oceňování investic ve fair value, platí tuzemská pravidla pro oceňování dlouhodobého hmotného majetku. Účetní závěrka

tedy neinformuje uživatele o změnách hodnoty této skupiny aktiv, je tak oslabena její vypovídací schopnost. Investice držená za účelem pronájmu je součástí dlouhodobého hmotného majetku, přijaté nájemné není nijak odlišeno od ostatních podnikových činností. (1)(3)

1.9 Stavební smlouvy

Standard *IAS 11 – Stavební smlouvy* upravuje specifickou oblast dlouhodobých kontraktů vznikajících zejména ve stavebnictví, týká se nejen dlouhodobé stavební činnosti, ale i konstruování aktiv obecně (např. strojů a zařízení). Výklad standardu se zaměřuje na smlouvy s pevnou cenou a smlouvy se stanovenou přírůžkou k nákladům zhotovitele na zhotovení aktiva. Výnosy a náklady se vykazují dle stupně dokončení smlouvy - označeno jako *metoda procenta rozpracovanosti*. Metoda procenta rozpracovanosti je použita v případě, že výsledek smlouvy může být spolehlivě odhadnut, výnosy a náklady tak musí být účtovány podle stupně rozpracovanosti díla k rozvahovému datu. Pokud celkové náklady převýší celkové výnosy ze smlouvy, očekávaná ztráta je ihned vykázána jako náklad. (1)

Náklady a výnosy jsou vykázány dle stupně dokončení stavební smlouvy:

- *Smlouva za pevnou cenu* – zhotovitel souhlasí s pevnou smluvní cenou, nebo s pevnou sazbou za výkon (někdy doplněné o ustanovení o možném zvýšení nákladů).
- *Smlouva typu náklad plus přírůžka* – stavební smlouva, kdy jsou dodavateli uhrazeny náklady plus procento nákladů nebo pevný poplatek. (5)

Pokud účetní jednotka nemůže zjistit spolehlivě výsledky smlouvy, IAS/IFRS požadují aplikaci tzv. *metody nulového zisku* (výnosy jsou vykázány v rozsahu vzniklých nákladů na smlouvu, u kterých je očekáváno pokrytí výnosů). IAS/IFRS **zakazuje** využití *metody dokončené smlouvy*. (3)

Česká účetní legislativa nedefinuje metodu procenta rozpracovanosti. Způsob účtování vychází ze smlouvy a má obvykle formu *metody dokončené smlouvy*, u nedokončené výroby je dodávka většinou oceňována na úrovni přímých nákladů, výrobní a správní režie. Výnosy z částečné fakturace jsou vykazovány na základě fakturace. Postupné platby ve formě zálohových plateb jsou vykázány jako závazek, následné výnosy, náklady, zisk jsou zachyceny až v okamžiku dokončení zakázky. Očekávané ztráty je nutné účtovat v období, ve kterém byly zjištěny. (3)

1.10 Závazky vůči zaměstnancům

Zaměstnanecké požitky jsou veškeré formy plnění poskytované podnikem zaměstnancům výměnou za jejich služby. Cílem standardu IAS 19 – Zaměstnanecké požitky je zachycení těchto požitků systematicky a racionálně tak, aby byly v souladu se základními účetními principy. (1)

- Závazek je uznán v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytuje své služby
- Náklad je zachycen v souladu s aktuálním principem v okamžiku, kdy byl spotřebován ekonomický prospěch z práce zaměstnance. (1)

IAS/IFRS rozlišují:

- Krátkodobé zaměstnanecké požitky – mzdy, příspěvky na sociální zabezpečení hrazené zaměstnavatelem, placená roční dovolená, služby poskytnuté zdarma jako zdravotní péče, služební vozy, telefony apod.
- Požitky po skončení pracovního poměru (penze, životní pojištění, služby poskytované po odchodu do důchodu pracovníka atd.)
- Požitky poskytované při předčasném ukončení zaměstnaneckého poměru
- Odměny vázané na vlastní kapitál (1)

V rámci dlouhodobých zaměstnaneckých požitků IAS/IFRS rozlišují *plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků*. *Plány definovaných příspěvků* vyžadují, aby podnik po skončení pracovního poměru zaměstnanců platil stálý příspěvek do fondu. V případě ztrát fondu nese riziko spojené s aktivy penzijního plánu zaměstnanec. (1)(3)

Plány definovaných požitků naopak zavazují zaměstnavatele vyplácet zaměstnancům požitky po skončení pracovního poměru v předem stanovené výši. Riziko spojené s aktivy penzijního plánu zde naopak nese zaměstnavatel. (1)(3)

V české účetní legislativě neexistuje žádný předpis týkající se této oblasti. Existuje sice státní důchodový systém doplněný dobrovolným penzijním připojištěním, které realizují soukromé penzijní fondy a pojišťovny. Podniky přispívají do státního důchodového systému a zároveň mohou přispívat i svým zaměstnancům do soukromých penzijních fondů. Penzijní plány s definovanými požitky se v České republice v praxi zatím zásadně nevyužívají, nejsou ani upraveny v rámci české účetní úpravy. Plány definovaných příspěvků jsou účtovány v souladu s IAS/IFRS. (1)(3)

1.11 Leasing dle IAS/IFRS a české účetní legislativy

1.11.1 Obecné vymezení leasingu

IAS/IFRS i česká účetní legislativa se významně odlišují způsobem účtování leasingu. Oba systémy rozlišují finanční a operativní leasing. Leasingy se v IAS/IFRS zabývá standard *IAS 17 – Leasingy*. IAS/IFRS i česká účetní legislativa definuje leasing jako dohodu (smlouvu) mezi pronajímatelem a nájemcem, kdy nájemce získává právo disponovat s aktivem po stanovenou dobu za jednorázovou, či řadu plateb po smluvené období. Česká účetní legislativa neobsahuje žádný právní předpis, který by upravoval oblast leasingu. Problematika leasingu je řešena zejména pravidly zákona o dani z příjmů, zákona o účetnictví, občanského nebo obchodního zákoníku. (1)(5)(8)

1.11.2 Finanční leasing

Česká účetní legislativa a IAS/IFRS se rozcházejí ve výkladu *finančního leasingu*. V případě IAS/IFRS vzniká finanční leasing převodem všech rizik a odměn, které vyplývají z vlastnictví aktiva, **na nájemce**¹³. Podstata tohoto systému spočívá v upřednostnění principu ekonomického vlastnictví nad formou obsahu. Ten kdo získává ekonomické užitky z aktiva a současně nese rizika s tím spojená, ten o majetku účtuje. Předmět leasingu nájemce vykazuje v rozvaze a převádí jeho hodnotu do nákladů prostřednictvím odpisů. (8)(1)

IAS/IFRS důkladně posuzuje a rozlišuje, zda se jedná o operativní, nebo finanční leasing. Standard proto uvádí některé indikátory, které naznačují možnost, že se jedná o finanční leasing:

- Nájemce získá aktivum do svého vlastnictví na konci nájemní doby,
- nájemce získá právo zakoupit aktivum po ukončení leasingu za cenu nižší, než je jeho reálná hodnota,
- doba leasingu je sjednána na podstatnou dobu použitelnosti aktiva,
- pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že je může využít pouze nájemce, a to bez zásadních úprav,

¹³ Tato klasifikace nerozhoduje o tom, zda dojde po skončení leasingové smlouvy k odkupu aktiva, či nikoliv.

- v průběhu leasingu nájemce uhradí téměř celou reálnou hodnotu aktiva,
- nájemce má právo zrušit leasingovou smlouvu, za předpokladu, že ponese pronajímatelovi ztráty,
- zisky, nebo ztráty v důsledku změny reálné zbytkové hodnoty připadají nájemci,
- nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné nižší než tržní nájemné. (1)

Nájemce vykazuje v rozvaze finanční leasing jako aktiva a závazky v nižší z dvou částek:

- Obvyklá cena daného aktiva,
- současná hodnota minimálních leasingových splátek na počátku leasingu (diskontním faktorem je buď implicitní úroková míra leasingu, nebo výpůjční úroková míra u nájemce). (3)(5)

Pokud není dostatečně jasné, zda se nájemce stane vlastníkem majetku, odpisuje se majetek po dobu trvání leasingu, pokud je tato doba kratší než doba použitelnosti aktiva. (3)

Zákon o dani z příjmů stanoví podmínku finančního leasingu, že **nájemce** po skončení doby platnosti leasingové smlouvy dané aktivum odkoupí. Nájemce zachytí najatý majetek pouze do podrozvahové evidence. Vlastníkem leasingu zůstává v průběhu leasingu pronajímatel. Nájemce vykazuje aktivum v rozvaze jako hmotný majetek po skončení leasingové smlouvy a účtuje o něm v pořizovací ceně, kterou na konci leasingového období zaplatil. (8)

1.11.3 Operativní leasing

Operativní leasing dle IAS/IFRS je shodný s výkladem operativního leasingu dle české účetní legislativy. U operativního leasingu dochází k předání aktiva nájemci k užívání, avšak na nájemce nejsou převedena rizika a užitky plynoucí s používáním této věci. Leasingové platby zachycuje nájemce po celou dobu leasingového vztahu rovnoměrně do nákladů. V rozvaze jsou uznány časově rozlišené leasingové platby. Podle IAS/IFRS i české účetní legislativy se nájemné za operativní leasing účtuje lineárně po celou dobu trvání leasingu. (3)

1.12 Zásoby

1.12.1 Obecné vymezení zásob

Výkladem zásob se zabývá standard IAS 2 – Zásoby. Předmětem zásob dle IAS/IFRS jsou zásoby, účetní jednotkou vyráběné i nakupované. (1)

Předmětem není:

- Nedokončená výroba, která vyplývá ze stavebních smluv (IAS 11 – *Stavební smlouvy*),
- finanční nástroje (IAS 32 – *Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování*, IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování*),
- zásoby výrobců, zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a zemědělské produkce, biologická aktiva. (1)

Za zásoby se považují aktiva, držená za účelem prodeje (analogicky dle **české účetní legislativy** jde o účet 13 – zboží na skladě a v prodejnách), ve výrobním procesu, určená k prodeji (**česká účetní legislativa** – zásoby vlastní výroby) a materiál či jiné dodávky spotřebované ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb (**česká účetní legislativa** – materiál na skladě). (6)

Zásoby IAS/IFRS se dále člení jako:

- Zásoby nakoupené (určené k dalšímu prodeji)
- Zásoby vyráběné (výrobky, nedokončená výroba, atd.) (1)

IAS 2 řeší problematiku významných náhradních dílů. Významné náhradní díly, které se stanou součástí dlouhodobého majetku¹⁴, se řídí standardem IAS 16, a jsou klasifikována v souladu s tímto standardem. (1)

Kategorie zásob v české účetní legislativě tvoří významnou složku oběžných aktiv. Zásoby jsou vymezeny v rámci vyhlášky č. 500. Česká účetní legislativa obsahuje obdobné definice zásob jako IAS/IFRS. Česká účetní legislativa oproti IAS/IFRS zahrnuje veškeré náhradní díly do zásob, bez ohledu na jejich významnost. (3)(6)

¹⁴ Jsou dlouhodobě využívanou **významnou** součástí aktiva.

1.12.2 Oceňování zásob

Zásoby jsou dle IAS/IFRS oceňovány pořizovací cenou, nebo čistou realizovatelnou hodnotou, a to na základě nižší hodnoty z těchto dvou variant ocenění. (5)

V okamžiku pořízení jsou zásoby oceněny **pořizovací cenou**, a vedlejšími náklady potřebnými na jejich další přeměnu (v rámci výrobního procesu). IAS 2 stanoví **Náklady na nákup** (cena pořízení, dovozní cla, dopravné,...atd.), a **Náklady na přeměnu** (standard vyžaduje rozdělení na variabilní a fixní část výrobní režie). Shrnuto, tento princip znamená, že fixní výrobní režie je rozdělena a alokována na základě běžné výrobní kapacity (předpokládaný objem výroby, za běžných podmínek). Nepřirazená část fixní režie je zahrnuta do nákladů. Standard obsahuje dále pokyny pro snížení hodnoty zásob, jež umožňují sníženou hodnotu zásob opět stornovat na původní hodnotu. Česká účetní legislativa oceňuje zásoby **pořizovacími cenami, vlastními náklady**, a výjimečně i **reprodukční pořizovací cenou**. (8)(1)(5)

Podmínky české účetní legislativy jsou tedy v zásadě srovnatelné s IAS/IFRS. Česká účetní legislativa neobsahuje žádné pokyny, které se vztahují k přiřazení režijních nákladů, ani jak zachytit odchylky od běžné výrobní kapacity (v případě sníženého objemu výroby). (1)(5)

Ocenění spotřeby zásob řeší problém ocenění jednoho druhu zásob pořízeného v různých dodávkách v jiném časovém období za odlišné ceny. IAS/IFRS ani česká účetní legislativa nepovoluje ocenění metodou LIFO.

1.13 Výnosy dle IAS/IFRS a české účetní legislativy

1.13.1 Obecné vymezení výnosů

Problematiku výnosů definuje standard IAS 18 – *Výnosy*. Souhrnné vymezení výnosů dle koncepčního rámce zahrnuje jak výnosy, tak zisky. Výnosy jsou „*hrubými přírůstky ekonomických užitků během vykazovaného období vyplývající z běžné činnosti podniku*“, zisky naopak zahrnují ostatní činnosti vzniklé jinak, než důsledkem běžné činnosti podniku. (5)(3)

Předmětem standardu jsou výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb, dále výnosy z úroků, licenčních poplatků a dividend. Do působnosti standardu IAS 18 nepatří leasingové smlouvy, dividendy ošetřené IAS 28, pojistné smlouvy v rozsahu IFRS 4, změny

týkající se finančních aktiv a závazků (IAS 39), změny vztahující se aktivitám v zemědělství (IAS 41), a těžbou nerostů. (1)

IAS 18 klade důraz na pečlivé rozlišení a stanovení kritérií pro uznání výnosů jednotlivě u každé transakce, tedy každá složka transakce by měla být identifikována a posouzena v zájmu správného zachycení její podstaty samostatně. Účetní jednotka může vykazovat **výnosy z prodeje výrobků a zboží**, pokud jsou splněna následující kritéria:

- Účetní jednotka převedla významná rizika a odměny z vlastnictví výrobků a zboží na kupujícího,
- účetní jednotka si neponechá žádné další kontroly nad zbožím,
- výnosy mohou být spolehlivě oceněny, stejně tak mohou být spolehlivě oceněny náklady, které vznikly v souvislosti s transakcí,
- je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené s transakcí skutečně poplynou účetní jednotce. (3)

Pro uznání výnosů z **prodeje služeb** platí stejná kritéria jako u výrobků a zboží. Kromě zásady *spolehlivého ocenění výnosů, ocenění vynaložených nákladů na transakci a její dokončení, a pravděpodobnosti přijetí ekonomických užitků*, je nutné, aby bylo možné spolehlivě *stanovit stupeň dokončení transakce k rozvahovému dni*. (6, str. 319)

Česká účetní legislativa se při vykazování výnosů řídí zejména českým účetním standardem č. 19 a vyhláškou č. 500, explicitně však česká účetní legislativa neuvádí žádnou definici výnosů, ani nepožaduje spolehlivé zjištění souvisejících nákladů transakce, a dalších kritérií. Není uvedena nutnost analyzovat a sledovat každou transakci v souladu s její ekonomickou podstatou, spíše sleduje její formální stránku. Časově jsou rozlišeny tržby, které se vztahují k různým účetním obdobím. Výnos je zaúčtován k datu poskytnutí služby, či k datu doručení zboží kupujícímu. (3)

1.13.2 Oceňování výnosů

IAS/IFRS v rámci standardu IAS 18 aplikuje dva přístupy oceňování. Jedná se o **ocenění v reálné hodnotě úhrady**, která byla, nebo má být obdržena. Pokud je kupujícímu poskytnut obchodní úvěr, je nutné rozdělit výnos na dvě části - **výnos z transakce** a **úrok plynoucí z odložené splatnosti pohledávky**. Následně je reálná hodnota úhrady zjištěna diskontováním budoucích příjmů prostřednictvím implicitní úrokové sazby. (1)(5)

Česká účetní legislativa se nezabývá oceňováním výnosů, principiálně je ale postup české účetní legislativy konzistentní s IAS/IFRS. Výnosy jsou vykazovány v reálné hodnotě úhrady, diskontace na současnou hodnotu není s výjimkou smluvních úroků vyhrazených ve smlouvě povolena. (3)

1.14 Daně ze zisku

1.14.1 Obecné vymezení daně ze zisku

Účetním zachycením daní ze zisku a především stěžejním problémem odložené daně se zabývá standard IAS 12 – *Daně ze zisku*. Při úpravách daní (ze zisku, i daní odložených) vychází standard z různých daňových předpisů, které se v jednotlivých zemích liší. Daň ze zisku je platná dle dané národní daňové legislativy. Splatná daň je při převodech výkazů sestavených dle české účetní legislativy na IAS/IFRS přijímána beze změny. (1)(14)

V souvislosti s odloženou daní, definuje standard tyto důležité pojmy:

- **Daňová hodnota aktiva** – vyjadřuje takovou částku, která bude v budoucnu daňově uznatelná. Pokud není ekonomický užitek z aktiva zdanitelný, rovná se daňová hodnota jeho účetní hodnotě,
- **Daňová hodnota závazku** – od účetní hodnoty závazku, jsou odečteny daňově uznatelné položky, které souvisí s tímto závazkem a budou uhrazeny v budoucích obdobích,
- **Odložené daňové závazky** – vzniká v případě, že je účetní hodnota aktiva vyšší než jeho daňová hodnota, nebo je účetní hodnota závazku nižší než jeho daňová hodnota,
- **Odložené daňové pohledávky** – je vykázána v takovém rozsahu, kdy je pravděpodobné, že bude v budoucnu existovat zdanitelný zisk, proti kterému bude možno tuto daňovou úsporu použít. Vzniká, pokud je účetní hodnota aktiva nižší, než daňová hodnota, nebo účetní hodnota závazku vyšší, než jeho daňová hodnota,
- **Přechodné rozdíly** – mezi účetním a daňovým výsledkem mohou vzniknout přechodné rozdíly. Přechodné rozdíly vznikají zejména tehdy kdy „*dochází k časové nesouladu mezi vykázáním účetního zisku a zdanitelného zisku, k přecenění ak-*

tiv bez odpovídající úpravy pro daňové účely, k nabytí aktiv v rámci akvizice, kdy jejich pořizovací cenou v účetnictví se stává jejich fair value.“ (14)

Výjimku tvoří goodwill, který není daňově uznatelný, není přechodným rozdílem, stejně jako záporný goodwill. (3)

Česká účetní legislativa obsahuje množství definic a pojmů z oblasti daně z příjmů, v rámci daně z příjmů se řídí především zákonem o dani z příjmů, dále zákonem o účetnictví. Odložená daň je řešena v českém účetním standardu 003 a §59 VPU. O odložené dani účtují jednotky, které tvoří konsolidační celek, či účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu, účtovat o odložené dani lze i dobrovolně. Česká účetní legislativa však nedefinuje jasně pojem přechodný rozdíl, a nepřijímá výjimky uvedené v rámci IAS/IFRS. Jak v české účetní legislativě, tak v IAS/IFRS jsou odložená daňová aktiva a závazky oceněny v očekávané daňové sazbě, která je platná v době uhrazení pasiva, nebo realizace aktiva. IAS/IFRS požaduje zakotvení daňových sazeb zákonem, česká účetní legislativa v případě, že není daňová sazba známa, použije daňovou sazbu následujícího období. (3)(6)(5)

2 Základní charakteristika vybrané společnosti

V následující části budou aplikovány požadavky IAS/IFRS na výkazy ve vybrané společnosti. Výchozí podklady, ze kterých jsou čerpány informace potřebné k analýze dat, byly zjištěny z výkazů společnosti, sestavených k 31. 12. 2011. Tyto výkazy zahrnují rozvahu, výkaz zisku a ztrát, přílohy účetní závěrky, výroční zprávu, a další interní dokumenty společnosti. Rozvaha a výkaz zisku a ztráty jsou přiloženy jako příloha B. Při srovnávání obou systémů, a zjišťování změn, které se promítnou v rozvaze, či výsledku hospodaření, v důsledku aplikace požadavků standardů IAS/IFRS, lze sledovat dvě možnosti prezentace, které vznikají, pokud jsou určité položky:

- V českém účetnictví vykázány a v IAS/IFRS ne, a naopak,
- v českém účetnictví klasifikujeme položku jinak, než v IAS/IFRS.

2.1 Charakteristika vybrané účetní jednotky

Společnost, (vinařství), která byla vybrána pro aplikaci požadavků IAS/IFRS, vznikla dne 4. 2. 2003 jako akciová společnost.

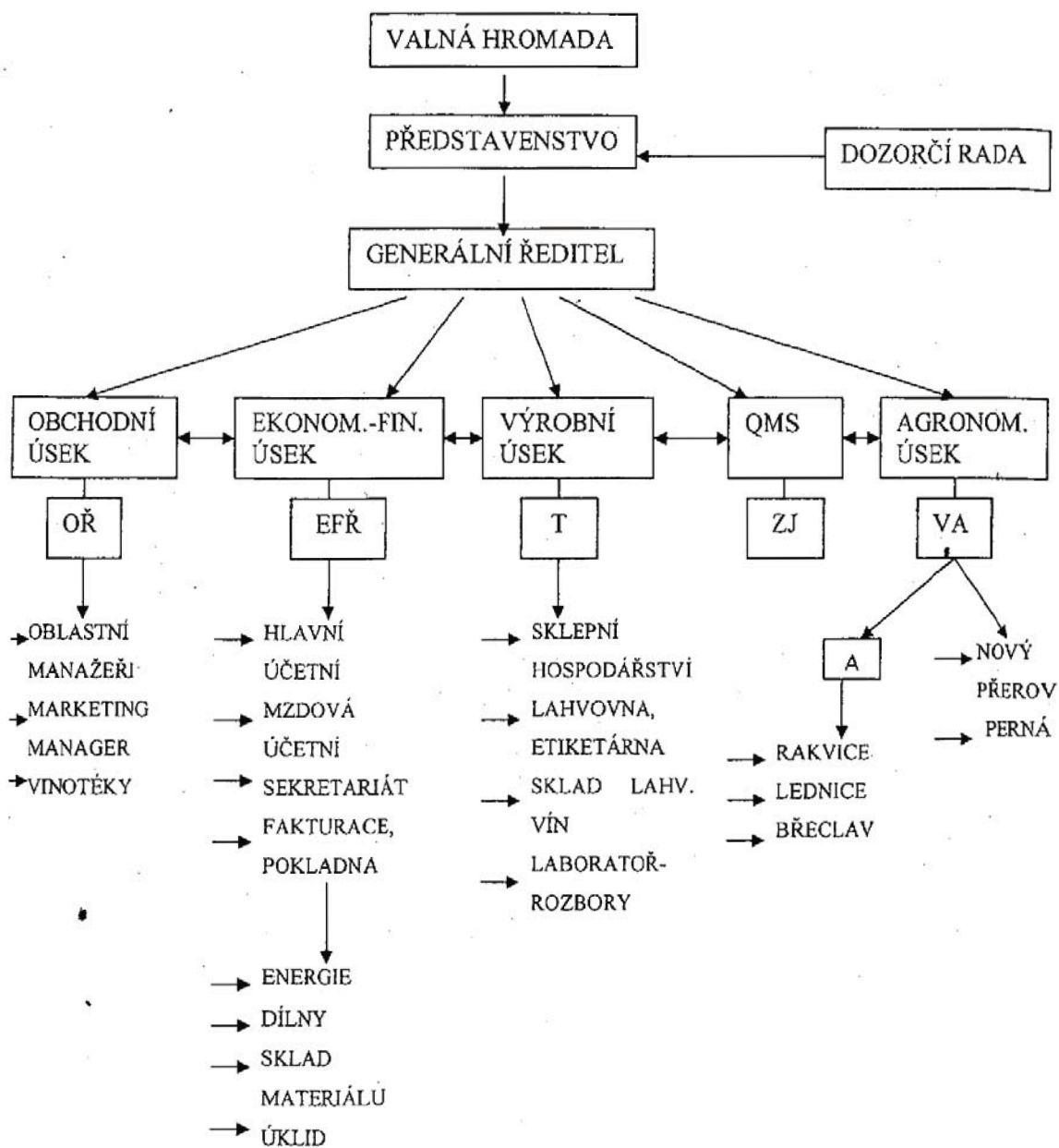
Hlavní předmětem podnikání je:

- Výroba a prodej jakostních a přívlastkových vín
- Hostinská činnost
- Odborné degustace
- Poskytování služeb v oblasti chemických rozborů vín
- Organizování některých vinařských soutěží

Společnost se zabývá zejména výrobou, prodejem tichých vín a vinohradnictvím. Hlavním cílem je výroba vín nejvyšší jakosti s využitím nejmodernější vinařské technologie a postupů, tržby za prodej vín tvoří 90,1 % z celkových tržeb. Společnost prošla v letech 2003 - 2004 rozsáhlou investiční akcí, kdy vznikly zcela nové výrobní provozy, vybavené špičkovými vinařskými technologiemi i administrativním a sociálním zázemím. Další modernizační investice proběhly v letech 2009 – 2011, které byly završené výstavbou střediska inovačních technologií. Společnost disponuje také vlastní šlechtitelskou stanicí. Organizační struktura společnosti je zobrazena na obrázku č. 4.

Cílem společnosti je udržení se na vrcholu mezi výrobci tichých vín, zvýšení prodeje, a také export na Slovensko a rozšíření exportu vín i do severovýchodních zemí.

Obr. 4 Organizační schéma vinařství, zdroj: Výroční zpráva 2007 podniku.



2.2 Struktura aktiv a pasiv

2.2.1 Aktiva

Majetek společnosti tvoří

- Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek je tvořen dlouhodobým hmotným a dlouhodobým nehmotným majetkem. Dlouhodobý **nehmotný** majetek zahrnuje pouze software (účetní systém) v hodnotě k 31. 12. 2011 0 Kč. Dlouhodobý **hmotný** majetek tvoří stavby, budovy¹⁵, stroje, přístroje, zařízení¹⁶, inventář, pozemky, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Celkový dlouhodobý majetek je k 31. 12.2011 evidován ve výši netto 168 198 tis. Kč.

- **Oběžná aktiva**

Oběžná aktiva společnosti tvoří zásoby, krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Zásoby zahrnují materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky a zboží. Největší podíl z celkových oběžných aktiv má nedokončená výroba, 78 % z celkových zásob. Nedokončená výroba zahrnuje víno, které je ve fázi tzv. školení vína, jedná se o přípravy na lahvování a následné zařazení mezi výrobky (lahvování vín). Krátkodobé pohledávky představují pohledávky z obchodních vztahů, daňové pohledávky vůči státu, krátkodobé poskytnuté zálohy a jiné pohledávky.

Krátkodobý finanční majetek tvoří peníze a účty v bankách. Oběžná aktiva jsou vykázána k 31. 12. 2011 v celkové výši netto 122 301 tis.

- **Časové rozlišení**

Časové rozlišení zahrnuje položky náklady příštích období a příjmy příštích období. K 31. 12. 2011 jsou evidovány v celkové netto hodnotě 2 636 tis. Kč.

2.2.2 Pasiva

Celková hodnota vlastního kapitálu je k 31. 12. 2011, 115 875 tis. Kč. Základní kapitál je evidován ve výši 65 750 tis. Kč.

Společnost má k datu účetní závěrky roku 2011 vytvořen rezervní fond ve výši 3 868 tis. Kč. Výsledek hospodaření minulých let tvoří nerozdělený zisk minulých let, který činí 31 869 tis. Kč. Výsledek hospodaření běžného účetního období je za rok 2011 evidován ve výši 14 388 tis. Kč.

¹⁵ Výrobní hala, skladovací prostory, administrativní budova.

¹⁶ traktory, ožínací zařízení, nerezové vlečky, mulčovače, lahvovací linka, etiketovací linka, nerezové nádoby, vinifikátory, pneumatické lisy, barriqové sudy, chladicí komponenty a další.

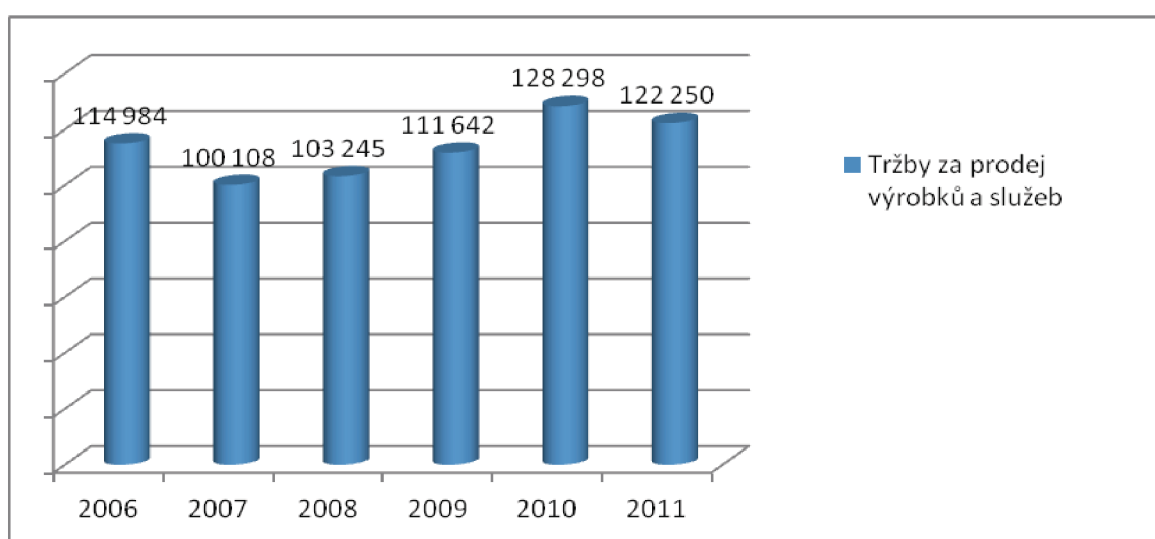
Celkové cizí zdroje jsou vykázány v částce 177 078 tis. Kč. Krátkodobé závazky činí celkem 54 830 tis. Kč. Krátkodobé bankovní úvěry jsou evidovány ve výši 86 497 tis. Kč.

Dlouhodobé závazky tvoří odložený daňový závazek ve výši 9 444 tis a dlouhodobé bankovní úvěry v částce 26 307 tis. Kč. Časové rozlišení tvoří výdaje příštích období (132 tis. Kč).

Ve struktuře pasiv jasně převládá podíl cizího kapitálu nad vlastním kapitálem.

2.3 Vývoj tržeb a výsledku hospodaření

Obr. 5 Graf vývoje tržeb za 2006 – 2011 (v tis. Kč)

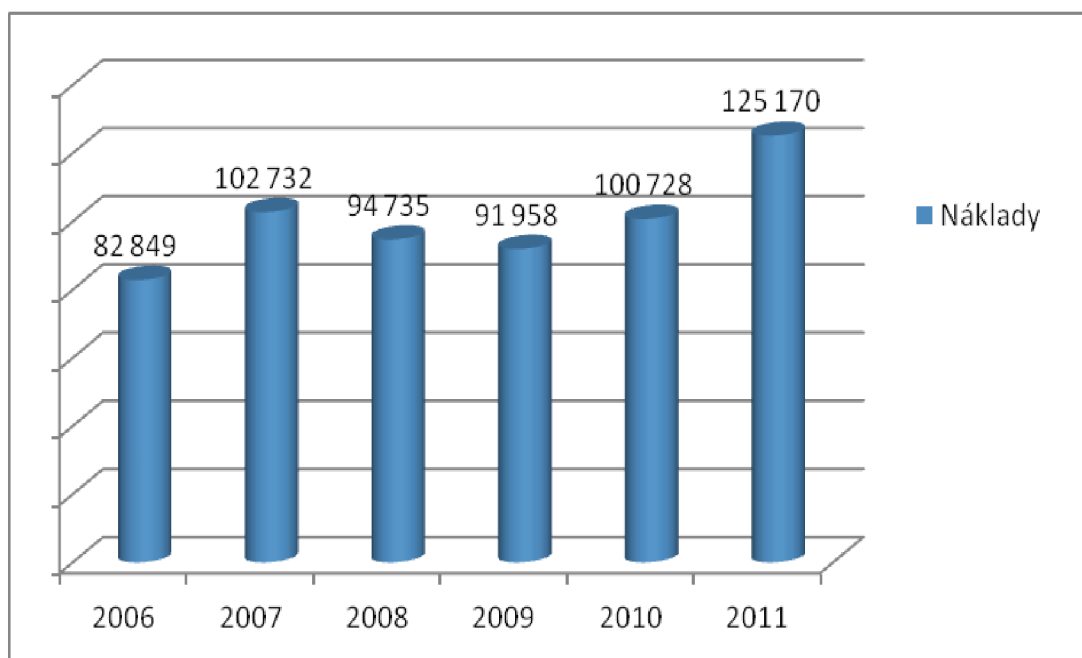


Obr. č. 5 ukazuje vývoj tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb, po roce 2006 došlo k mírnějšímu poklesu. Rok 2007 byl pátým rokem činnosti akciové společnosti, v tomto roce došlo poprvé ke snížení celkových tržeb o 14 876 Kč oproti roku 2006, z důvodu ukončení společného projektu Král Vinohradu, který byl později nahrazen spoluprací s velkými řetězci.

V dalších letech docházelo k postupnému zvyšování celkových tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb. Společnost zahájila v roce 2009 implementaci požadavků normy EN ISO 9001:2001, tedy managementu jakosti v oboru výroby a prodeje vín. Společnost jako jedna z mála v České republice disponuje vlastní šlechtitelskou stanicí, díky vysoké kvalifikaci a zkušenostem majitele zde probíhá ojedinělý výzkum jak v oblasti pěstování vinic, tak i vlastní výroby vína.

V roce 2010 došlo k patrně vyššímu růstu tržeb z důvodu prodeje vín ročníku 2009. Rok 2009 patřil za poslední dekádu k nejlepším. Nádherné počasí a absence réвовých chorob umožnila sklízet mimořádné výnosy hroznů s mimořádnou kvalitou. Zahájena byla také spolupráce s řetězcem TESCO STORES SR a. s. Růst prodeje vín byl tedy v roce 2010 patrný. Ročník 2010 byl opakem, jarní mrazy způsobily velké ztráty a celkové snížení objemu vyrobeného vína. Důsledkem toho tržby v roce 2011 opět poklesly.

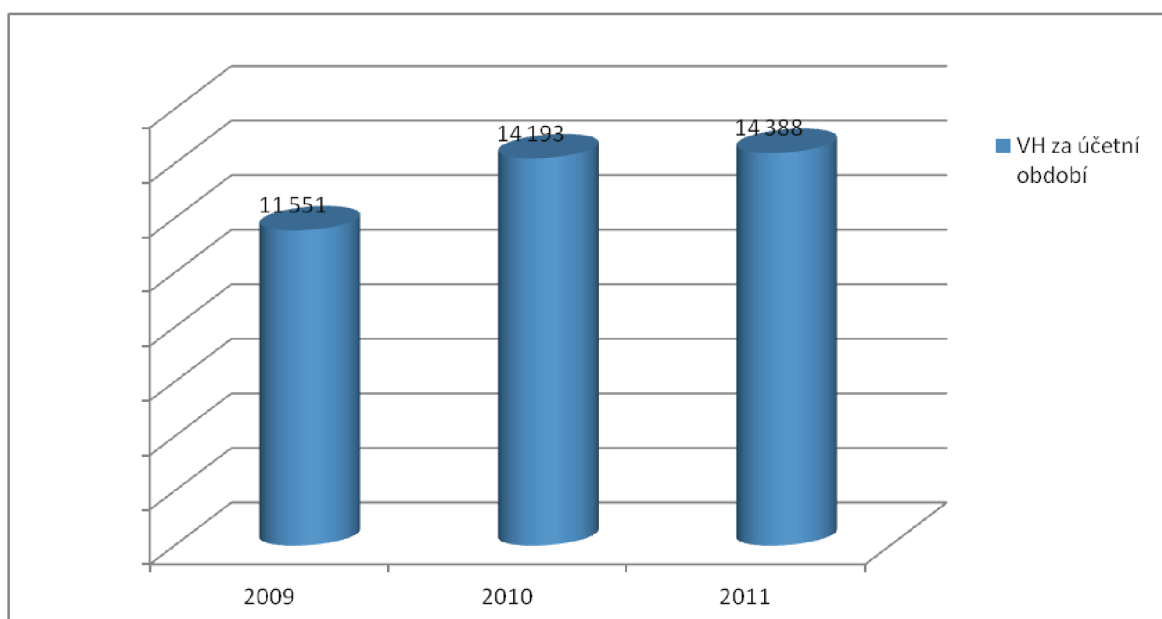
Obr. 6 Graf vývoje nákladů za 2006 – 2011 (v tis. Kč)



Od roku 2007 firma snižovala náklady (zejména provozní), což umožnilo vykázat vyšší tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb za rok 2009. Pokles tržeb v roce 2011 byl důsledkem jednak poškození velké části úrody mrazem, ale také zvýšením nákladů na nákup chybějící produkce. Do nákladů se tedy promítla vyšší nákupní cena hroznů.

Z grafu vývoje výsledku hospodaření lze pozorovat vyšší nárůst výsledku hospodaření za rok 2010, kterého bylo dosaženo díky vyšším tržbám za prodej vín. V souvislosti s vývojem nákladů se náklady za rok 2010 oproti roku 2009 zvýšily spíše nepatrně. Nepatrná je také změna ve výsledku hospodaření v roce 2011 oproti roku 2010. Špatné podmínky pro pěstování hroznů v tomto roce zvýšily náklady na výrobu vína (zejména nákup hroznů). I přesto dokázala firma udržet nepatrně rostoucí hospodářský výsledek.

Obr. 7 Graf vývoje výsledku hospodaření v letech 2009 – 2011 (v tis. Kč)



2.4 Celkový obraz o finanční situaci podniku

V následující části podám stručný obraz o finanční situaci podniku. V tabulce č. 1 je uveden stručný souhrn vybraných finančních ukazatelů.

Tab. 1 Vybrané finanční ukazatele společnosti

Ukazatel	Hodnota
Ukazatel krytí stálých aktiv dlouhodobými zdroji	90%
Celková zadluženost	57%
Běžná likvidita	0,865
Okamžitá likvidita	0,06
Rentabilita aktiv	6,1%
Rentabilita vlastního kapitálu	12%

Jedním z nejdůležitějších ukazatelů je zlaté pravidlo, které doporučuje dlouhodobá aktiva financovat dlouhodobými zdroji, a krátkodobá aktiva financovat krátkodobými zdroji. Ukazatel krytí stálých aktiv dlouhodobými zdroji je 90 %, správně by měla být hodnota rovna 100% nebo vyšší. Znamená to tedy, že podnik je podkapitalizován a financuje dlouhodobá aktiva i z krátkodobých zdrojů. Zlaté pravidlo není stoprocentně splněno, pro společnost by byla vhodná úvaha o postupném odklonu od zajišťování

dlouhodobého majetku krátkodobými zdroji, neboť tato alternativa může vést k neefektivnímu využití financování.

Celková zadluženost podniku činí 57 %, hodnota je poměrně vysoká, firma z velké míry financuje majetek cizími zdroji. Při výpočtu nebyla zohledněna odložená daň, která mohla výsledek patřičně zkreslovat. V každém případě firma vykazuje hraniční hodnotu, která by se již neměla zvyšovat. V rámci likvidity, běžná likvidita činí 0,865, hodnota není optimální, příčinou nízké hodnoty může být velký objem krátkodobých závazků, splatných do 1 roku. Běžná likvidita také závisí na likvidnosti jednotlivých druhů aktiv. Společnost má v zásobách vázáno více než 78 % nedokončené výroby, samotné vlastní výrobky a zboží zastupují pouze 12 %. Vzhledem k charakteru výroby a prodeje společnosti je v zásobách nejlikvidnější složkou právě zboží a vlastní výrobky. Okamžitá likvidita podniku činí 0,06, společnost si udržuje velmi nízkou hodnotu finančního majetku. Rentabilita aktiv činí 6,1 % a představuje tedy čistý zisk z celkového objemu aktiv. Rentabilita vlastního kapitálu vykazuje hodnotu 12%. Hodnota ROE je vyšší než hodnota ROA což má kladný dopad na efekt finanční páky.

3 Aplikace požadavků IAS/IFRS na položky vybrané společnosti

3.1 Dlouhodobý hmotný majetek

V následující tabulce je zobrazena struktura dlouhodobého hmotného majetku společnosti. Celková hodnota dlouhodobého hmotného majetku k 31. 12. 2011 je ve výši netto 168 198 tis. Kč. Pozemky v hodnotě 1 736 tis. Kč, nejsou jako dlouhodobý hmotný majetek odepisovány. V této souvislosti se České účetní standardy a IAS/IFRS shodují. Jedinou změnu představuje klasifikace položky Pozemky. Dle IAS/IFRS jsou pozemky klasifikovány jako položka **Pozemky, budovy, zařízení**.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se dle vnitřní směrnice společnosti evidují s hodnotou nad 5 tis. Kč, a dobou použitelnosti delší než 1 rok. Tento majetek se člení na dlouhodobý drobný majetek (s hodnotou od 5001 – 40 000 Kč) a dlouhodobý hmotný majetek (s hodnotou nad 40 000 Kč). Dlouhodobý hmotný majetek je odepisován rovnoměrně. Majetek s hodnotou pod 5 tis. Kč, je účtován jako spotřeba materiálu. Jedná se o náradí, filtrační desky, hadice a další drobný majetek potřebný k výrobě vín, mobilní telefony atd. Veškeré následné výdaje týkající se oprav a udržování se účtují přímo do nákladů, a náklady související s technickým zhodnocením jsou aktivovány.

Tab. 2 Struktura dlouhodobého hmotného majetku, zdroj: vlastní zpracování

Dlouhodobý hmotný majetek	částka netto (v tis. Kč) k 31. 12. 2011
pozemky	1 736
Stavby	54 470
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	109 180
Celkem	165 386

Z hlediska standardu IAS 16, je nutné posoudit několik aspektů, konkrétně, zda dlouhodobý hmotný majetek splňuje podmínky pro uznání a vykazování a zda patří do působnosti tohoto standardu.

- Zjišťujeme, zda je stanovena skutečná doba použitelnosti dlouhodobého majetku, která odráží jeho skutečnou amortizaci.
- Posuzujeme, zda společnost vlastní majetek, se kterým má jiný záměr, než je běžné použití ve výrobě, nebo použití k administrativním účelům. Jedná se o skutečnost,

kdy společnost předpokládá prodej dlouhodobého majetku, pak je povinna postupovat dle standardu IFRS 5.

- Dikce IAS/IFRS, zejména IAS 16, upravuje povinnost stanovení zbytkové hodnoty u majetku, u kterého je předpoklad, že bude na konci své životnosti prodán. V české účetní legislativě je toto použití nepovinné. Je tedy nutné určit zbytkovou hodnotu u konkrétního majetku vinařské společnosti, tak abychom dosáhli souladu s vykazováním dle pravidel IAS/IFRS.
- Zjišťujeme, který dlouhodobý majetek společnosti v sobě zahrnuje významné položky technicko-ekonomického určení, které je nutno desagregovat a následně zavést komponentní odepisování. Tato možnost je v rámci České účetní legislativy opět nepovinná, aby bylo dosaženo přesných podmínek IAS/IFRS, bude na majetek společnosti, který tyto prvky obsahuje, komponentní odepisování aplikováno.
- Posoudíme, zda majetek, který je účtovaný do spotřeby na účet 501 (dle České účetní legislativy) jako náhradní díl, není užíván jako součást dlouhodobého aktiva déle než jeden rok.
- Zjišťujeme, zda má společnost majetek pořízený formou leasingu, vlastní nemovitosti, pozemky, stavby držené za účelem dosažení výnosu z nájemného nebo jiného zhodnocení. Pro tento majetek by společnost aplikovala standard IAS 41, nebo IAS 17.

Vinařství disponuje s budovou, která je rozdělena na dvoulodní halu, jednolodní halu, a skladovacích prostory. Budova byla zařazena do užívání v lednu a odpisována od února 2003. Pořizovací cena budovy byla 32 540 tis. Kč. Celková hodnota budovy k 31. 12. 2011 byla 26 737 tis. Kč. Jednotlivé haly slouží jako hlavní výrobní prostory, jsou zde uloženy nerezové tanky, nádoby, pneumatický lis, bariqové sudy, a další zařízení nutné k výrobě vín. V celém objektu je nutné udržovat stálou teplotu, proto je na budově nainstalována klimatizace, jejíž životnost je stanovena na 8 let, poté dochází k výměně a nainstalování nové klimatizace. Nová hodnota klimatizace v roce 2011 činí 1 453 tis. Kč.

Účetní jednotka kompletní výměnu klimatizace kvalifikovala jako opravu, nikoliv jako výměnu náhradního dílu. Pokud by postupovala v souladu s IAS/IFRS, musí být pro budovu použit komponentní přístup odepisování. V následujících tabulkách je znázorněno původní odepisování dle České účetní legislativy. V další části je znázorněna

změna, která bude provedena v účetních výkazech, pokud by účetní jednotka použila správný postup odpisování v souladu s IAS/IFRS. Předpokládaná životnost budovy je odhadnuta na 50 let. Klimatizace bude zařazena do užívání a odpisována od 1. 1. 2011. Pro lepší přehlednost jsou v tabulkách změny ve výkazech zobrazeny pouze do roku 2012.

- Odpis budovy za rok 2003: $32\,540/50 = 650\,800$ Kč
 $650,8/12 * 11 = 596\,566$ Kč
- Odpis budovy v dalších letech: **650 800 Kč**

Tab. 3 Zobrazení budovy v rozvaze při účtování dle ČÚL (v tis. Kč)

Rok	Brutto	Korekce	Netto
2003	32 540	596,6	31 943,4
2004	32 540	1247,4	31 292,6
2005	32 540	1898,2	30 641,8
2006	32 540	2 549	29 991
2007	32 540	3 199,8	29 340,2
2008	32 540	3 850,6	28 689,4
2009	32 540	4 501,4	28 038,6
2010	32 540	5 152,2	27 387,8
2011	32 540	5 803	26 737
2012	32 540	6 453,8	26 086,2

Tab. 4 Dopad na náklady v jednotlivých letech (v tis. Kč)

Rok	Odpisy budovy	Klimatizace	Náklady celkem
2003	596,6	0,0	596,6
2004	650,8	0,0	650,8
2005	650,8	0,0	650,8
2006	650,8	0,0	650,8
2007	650,8	0,0	650,8
2008	650,8	0,0	650,8
2009	650,8	0,0	650,8
2010	650,8	0,0	650,8
2011	650,8	1 453,0	2 103,8
2012	650,8	0,0	650,8

Při využití komponentního přístupu odpisování je nutné klimatizaci odpisovat zvlášť, roční odpisy budou vypočteny následovně:

- Odpis budovy v roce 2003: $31\,386\,479/50 = 627\,740$ Kč
 $627\,740/12 * 11 = 575\,428$ Kč

- Odpis budovy v dalších letech: **627 740 Kč**
- Odpis **klimatizace I.** za rok 2003: $1\,153\,521/8 = 144\,190$ Kč
 $144\,190/12 * 11 = 132\,174$ Kč
- Odpis **klimatizace I.** v dalších letech: **144 190 Kč**
- Odpis **klimatizace II.:** $1\,453\,000/8 = 181\,625$ Kč

V tabulce č. 5 bude výše odpisů pro obě odpisované části (budovu i klimatizaci) pro zjednodušení sečtena ve sloupci korekce. V prvním roce bude celková hodnota odpisů $575,4 + 132,2 = 707,6$ tis. Kč. V dalších letech odpisování $627,8 + 144,2 = 722$ tis. Kč. Po výměně komponenty v roce 2012 bude celková hodnota odpisů činit $627,8 + 181,6 = 809,4$ tis. Kč.

Tab. 5 Zobrazení budovy v rozvaze - využití komponentního odpisování (v tis. Kč)

Rok	Brutto	Korekce	Netto
2003	32 540	707,6	31 832,4
2004	32 540	1 429,6	31 110,4
2005	32 540	2 151,6	30 388,4
2006	32 540	2 873,6	29 666,4
2007	32 540	3 595,6	28 944,4
2008	32 540	4 137,6	28 222,4
2009	32 540	5 039,6	27 500,4
2010	32 540	5 761,6	26 778,4
2011	32 839	5 417,5	30 106,9
2012	32 839	6 226,9	29 296,6

Tab. 6 Dopad na náklady v jednotlivých letech při využití komponentního odpisování (v tis. Kč)

Rok	Odpisy budovy		Náklady celkem
	Odpisy budovy	Klimatizace	
2003	575,4	132,2	707,6
2004	627,8	144,2	722
2005	627,8	144,2	722
2006	627,8	144,2	722
2007	627,8	144,2	722
2008	627,8	144,2	722
2009	627,8	144,2	722
2010	627,8	144,2	722
2011	627,8	181,6	809,4
2012	627,8	181,6	809,4

Při porovnání výsledků odpisování lze jednoznačně zhodnotit, jak se změnila výše nákladů v případě komponentního odpisování. Účetní jednotka zaznamenala chybně výměnu klimatizace v roce 2011 jako opravu, ovšem tato oprava se stala nákladem období 2011a nezvýšila hodnotu budovy. V důsledku tohoto opatření nedochází k zobrazení klimatizace v rozvaze a v účetní hodnotě budovy by tak byla zachycena pouze klimatizace, která byla zařazena do pořizovací ceny budovy v roce 2003, kdy došlo k pořízení. V roce 2011 došlo při účtování dle Českých účetních standardů k velkému nárůstu nákladů oproti minulým obdobím. Nová klimatizace nebyla původně zachycena v rozvaze a došlo tak k podhodnocení budovy v aktivech, také ke zkreslení hospodářského výsledku v daném roce a odpisů budovy po celou dobu odpisování. Pokud by nebyl dle IAS/IFRS aplikován komponentní přístup, nejednalo by se o hlavní a významný náhradní díl vzhledem k budově jako celku, ale jednalo by se pouze o běžnou opravu. V rámci úprav bude položka 1453 tis. Kč vyjmuta z nákladů a zařazena do dlouhodobého hmotného majetku.

- Položku Pozemky, budovy, zařízení snížíme o původní zůstatkovou cenu, která byla zjištěna v tabulce lineárního odpisování v částce 26 737 tis. Kč. Zároveň tuto položku zvýšíme o 25 789 tis. Kč (zůstatková cena **budovy** v roce 2011 při použití komponentního odpisování)
- Položku Pozemky, budovy, zařízení zvýšíme o hodnotu 1 271 tis. Kč (zůstatková cena **klimatizace** k 31. 12. 2011)
- Náklady budou sníženy o 651 tis. Kč za odpisy při původním odpisování a sníženy o hodnotu 1 453 tis. Kč za novou klimatizaci, a navýšeny o hodnotu 809,4 tis. Kč, která vznikla v důsledku aplikace komponentního odpisování. (v částce jsou zahrnuty odpisy za klimatizaci a budovu pro rok 2011)

Z hlediska posouzení doby použitelnosti, účetní oddělení správně posuzuje předpokládanou dobu životnosti samostatně u jednotlivých aktiv. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka neodhaduje a nevyužívá zbytkovou hodnotu, odepisuje majetek do nulové hodnoty. Nově bude stanovena zbytková hodnota u strojů a zařízení, u kterých je předpoklad, že budou na konci jejich životnosti prodána. Při následné realizaci prodeje dojde k odúčtování zbytkové hodnoty majetku a souvztažně bude realizován výnos spojený s prodejní cenou. Účetní jednotka společnosti však musí na konci roku stanovenou zbytk-

kovou hodnotu vždy přezkoumat, tak aby odpovídala skutečnému stavu. Ostatní položky aktiv si společnost plánuje ponechat až do doby úplného opotřebení, nepředpokládá tedy jejich prodej. Následující tabulka uvádí úpravy odpisů, které vznikly v důsledku nově stanovené zbytkové hodnoty u konkrétních aktiv společnosti. Hodnota ročního odpisu byla přepočítána. V rámci změn vznikne rozdíl, který bude vykázán jako změna nákladů. Úpravy budou následující:

Tab. 7 Úprava odpisů dlouhodobého hmotného majetku v důsledku stanovení zbytkové hodnoty (v Kč)

Aktiva	Datum pořízení/ životnost majetku	Pořizovací cena	Zbytková hodnota k 31. 12. 2011	Odepsatelná částka po změně	Roční odpis vykázaný k 31. 12. 2011	Roční odpis přepočítaný k 31. 12. 2011	Rozdíl do HV
terénní auto Jeep Wrangler sport	5. 5. 2010	786 900,00	150 000,00	636 900,00	157 380,00	127 380,00	30 000,00
osobní auto Škoda octavia combi	25. 3. 2009	320 590,00	50 000,00	270 590,00	45 799,00	38 656,00	7 143,00
terénní auto Land rover	6. 4. 2009	122 430,00	30 000,00	92 430,00	24 486,00	18 486,00	6 000,00
terénní auto Jeep Cherokee	2. 6. 2008	456 721,00	90 000,00	366 721,00	76 121,00	61 121,00	15 000,00
Nerezová nádoba s chladicím zařízením	6. 7. 2007	153 000,00	10 000,00	143 000,00	10 200,00	9 533,00	667,00
Nerezová nádoba s chladicím zařízením	6. 7. 2007	141 000,00	10 000,00	131 000,00	9 400,00	8 733,00	667,00
Nerezová nádoba	26. 2. 2009	65 343,00	5 000,00	60 343,00	6 535,00	6 035,00	500,00
Vinifikátor	23. 5. 2009	541 320,00	120 000,00	421 320,00	45 110,00	35 110,00	10 000,00
Barriquový sud 1000 l	14. 2. 2009	105 500,00	15 000,00	90 500,00	17 584,00	15 084,00	2 500,00
Barriquový sud 700 l	14. 2. 2009	60 400,00	5 000,00	55 400,00	10 067,00	9 234,00	833,00
Barriquový sud 700 l	17. 5. 2010	60 400,00	5 000,00	55 400,00	10 067,00	9 234,00	833,00
Barriquový sud 700 l	17. 5. 2010	60 400,00	5 000,00	55 400,00	10 067,00	9 234,00	833,00
Barriquový sud 700 l	5. 8. 2010	60 400,00	5 000,00	55 400,00	10 067,00	9 234,00	833,00
Nerezová nádoba s rozdmýchadlem	10. 10. 2006	131 629,00	20 000,00	111 629,00	10 970,00	9 303,00	110 165,00
Traktor Zetor MZ-50	9. 5. 2008	851 150,00	80 000,00	771 150,00	121 952,00	110 165,00	11 787,00
Pneumatický lis	19. 7. 2005	1 115 300,00	200 000,00	1 095 300,00	139 413,00	136 913,00	2 500,00
Čerpadlo EP Major	23. 9. 2007	107 113,00	10 000,00	97 113,00	10 712,00	9 712,00	1 000,00
Odzrňovací stroj	3. 6. 2010	157 500,00	20 000,00	137 500,00	19 688,00	17 188,00	2 500,00
Celkem		5 297 096,00	830 000,00	4 647 096,00	667 038,00	596 205,00	203 761,00

Úpravy ve výkazu zisku a ztrát:

- Položka odpisů bude snížena o 203 761 Kč

V rámci aplikace požadavků IAS/IFRS musí být v aktivech upravena položka nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. IAS/IFRS definují moment zařazení majetku do účetnictví tehdy, pokud se aktivum nachází v účetní jednotkou **zamýšleném** stavu a disponuje veškerými parametry pro zamýšlené využití. Firma ve svém areálu staví novou budovu, která bude sloužit pro reprezentativní účely (degustace, veřejné akce, apod.). Budova je již ve stavu, kdy je možné ji plně užívat. Hodnota nové budovy činí 1 342 tis. Kč. O tuto částku bude snížena položka nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, budova bude zařazena mezi ostatní aktiva a odepisována od měsíce srpna, kdy byly na budově ukončeny veškeré práce a dodatečné ukončovací činnosti.

Česká účetní úprava je ovlivněna zejména stavebním zákonem, novou budovu by bylo možné odepisovat až od momentu její úřední kolaudace. Je možné předčasné užití budovy, ale jedná se pouze o provizorní řešení, kdy není účetní jednotka stejně oprávněna odepisovat v takovém režimu užívanou stavbu.

Pro úpravy dle IAS/IFRS je nutné zjistit výši odpisů a hodnotu budovy, která bude zachycena v rozvaze k 31. 12. 2011. Budova bude odepisována rovnoměrně, po dobu životnosti 35 let.

- **Roční odpis budovy:** $1\,342\,543/35 = 38\,343$ Kč
- **Odpis budovy za rok 2011:** $38\,343/12 * 5 = 15\,976$ Kč
- **Hodnota budovy k 31. 12. 2011:** $1\,342\,543 - 15\,976 = 1\,326\,567$ Kč

Úpravy v rozvaze a výkazech zisku a ztrát:

- Snížení položky nedokončený dlouhodobý hmotný majetek o 1 326 567 Kč (Pořizovací cena – odpisy)
- Zůstatková cena budovy k 31. 12. 2011 bude zachycena v položce Pozemky, budovy, zařízení v hodnotě 1 326 567 Kč. (Pořizovací cena – odpisy)
- Odpisy se zvýší o 15 976 Kč.

Podnik dále vlastní traktor značky Fendt, který byl pořízen v roce 2005 za pořizovací cenu 1 258 900 Kč. Odepisování bylo zahájeno v červnu roku 2005, životnost stroje je stanovena na 8 let, traktor je odepisován lineární metodou. V červnu roku 2011 se vedení

společnosti rozhodlo o prodeji traktoru, následně chce zakoupit nejnovější model této značky. Společnost začala aktivně vyhledávat kupce zejména za pomoci inzerce a osobního oslovení dalších vinařů.

Reálná hodnota traktoru je odhadnuta na 500 000 Kč. Cena odpovídá typu a výbavě traktoru oproti novějším typům. Prodej traktoru je plánován ve stavu v jakém se nachází, pouze byl zajištěn dodatečný servis stroje v hodnotě 4 563 Kč. Za běžných podmínek je tedy traktor po revizi a servisu ve stavu způsobilém pro budoucí prodej. Firma předpokládá, že k prodeji dojde s vysokou pravděpodobností do jednoho roku od rozhodnutí a nepředpokládá změnu, či zrušení plánu prodeje. Dle výše uvedených informací je jasné, že jsou splněny základní podmínky pro zařazení aktiv do položky aktiv držených k prodeji, dle standardu IFRS 5. Takto klasifikovaná aktiva spadají vzhledem k plánu prodeje do jednoho roku mezi krátkodobá aktiva.

V okamžiku změny klasifikace v červnu 2011 provedeme ocenění traktoru pro prodej. Dikce IFRS 5 udává, že aktivum je oceněnou nižší z hodnot – účetní hodnotou, nebo reálnou hodnotou sníženou o náklady související s prodejem. V našem případě je reálná hodnota snižena o náklady spojené s prodejem 494 197 Kč (500 000 Kč – 4 563 Kč – 1240 Kč). Náklady zahrnují servis, poplatky za inzeráty a úřední poplatky související s převodem traktoru na nového majitele. Účetní hodnota je pro rok 2011 vyčíslena na 469 752 Kč. Traktor tedy oceníme v jeho účetní hodnotě.¹⁷

Tab. 8 Účetní odpisy traktoru Fendt, zdroj: vlastní zpracování (v Kč)

Rok	Odpisy	Kumulované oprávky	Zůstatková cena
2005	91 795	91 795	1 167 105
2006	157 363	249 158	1 009 742
2007	157 363	406 521	852 379
2008	157 363	563 884	695 016
2009	157 363	721 247	537 653
2010	157 363	878 610	380 290
2011	157 363	1 035 973	222 927
2012	157 363	1 193 336	65 563
2013	65 563	1 258 900	0

V okamžiku změny klasifikace traktoru je přerušeno odpisování, protože aktiva se v rámci IFRS 5 neodpisují. Při vykazování dle IFRS 5 musíme zůstatkovou cenu upravit o

¹⁷ Účetní hodnota splňuje požadavek oceňování nižší z hodnot – účetní, nebo reálné hodnoty aktiva.

odpisy, které byly zaúčtovány od června do prosince roku 2011. Oprávky činí ke dni 1. 1. 2011 878 610 Kč, zůstatková cena traktoru je k 31. 12. 2011 222 927 Kč.

Protože bylo aktivum způsobilé k prodeji od června 2011, můžeme vykázat odpisy pouze za leden až květen 2011. Roční odpisy činily 153 363 Kč, proto odpisy za červen až prosinec budou vyčísleny na 89 462 Kč. Odpisy za leden až květen činí 67 901 Kč. Účetní zůstatková cena je na konci května vyčíslena na 312 389 Kč. (222 927 Kč + 89 462 Kč), protože zůstatkové ceně vykázané k 31. 12. 2011 musíme zpětně přičíst odpisy za červen až prosinec.

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztrát:

- V květnu roku 2011 bude ukončeno odpisování traktoru.
- Bude provedena úprava odepsané částky traktoru za červen – prosinec zvýšením položky *Pozemky, budovy, zařízení* o částku 89 462 Kč.
- Částka odpisů bude snížena o 89 462 Kč.
- Následuje operace převedení traktoru z položky *Pozemky, budovy, zařízení* do položky *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji* v celkové hodnotě 312 389 Kč.

3.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek zastupuje ve společnosti pouze kancelářský software, který účetní jednotka zakoupila. Nehmotný majetek je ve společnosti identifikován jako software, jehož efekt, který přináší společnosti je samostatně identifikovatelným užitkem. Společnost se nepodílela na jeho vytvoření a nevznikly jí ani vlastní náklady na implementaci. Dle interních směrnic je za dlouhodobý nehmotný majetek považováno zařízení s pořizovací cenou vyšší než 40 tis. Kč, a tento majetek je odpisován dle předpokládané doby životnosti. Drobný nehmotný majetek (do 5 tis. Kč) se účtuje do spotřeby, (od 5 do 40 tis. Kč) se oceňuje v pořizovacích cenách a účtuje se do nákladů s časovým rozlišením dle předpokládané životnosti.

Předpokládaná životnost softwaru je dle stanov společnosti 2 roky. K 31. 12. 2011 je v rozvaze vykázána hodnota softwaru v nulové částce.

Společnost v roce 2011 nevytvořila žádné náklady na výzkum a vývoj.

3.3 Zásoby

Největší podíl celkových zásob společnosti tvoří nedokončená výroba a polotovary (78%). Tabulka č. 9 uvádí položky zásob společnosti.

Tab. 9 Zásoby společnosti, zdroj: vlastní zpracování

Zásoby	částka netto (v tis. Kč) k 31. 12. 2011
Materiál	9 668
Nedokončená výroba a polotovary	73 527
Výrobky	7 891
Zboží	2 667
Celkem	93 753

Materiál zahrnuje prvky, které přímo souvisí s výrobou – láhve, korky, etikety, smršťovací zátky, síra, ušlechtilé kvasinky, bentonit, a další přípravky potřebné pro výrobu vína, obalové materiály - kartony na víno, palety, reklamní tašky, položky drobného majetku který je účtován do spotřeby materiálu na účet 501 (hadice, filtrační desky, šrouby, nářadí, mobilní telefony, kancelářské potřeby atd.), dále materiál zahrnuje **náhradní díly**, látky potřebné k zajištění provozu strojů a zařízení - oleje, maziva, pohonné hmoty atd.

Nedokončená výroba je veškeré víno, které je uskladněno v nerezových nádobách, či dřevěných sudech ve výrobní hale.

V okamžiku, kdy je víno v lahvích s etiketou připraveno k distribuci do vinoték, řetězců a restaurací, je klasifikováno jako položka výrobky. Zboží zahrnují zejména vývrtky, reklamní tašky z přírodních materiálů, brožury, odborné publikace, degustační a someliérské sady, skleničky na víno, dále také nakoupené víno z Chile a gruzínské brandy. Zboží je nabízeno většinou v podnikových vinotékách.

Zásoby jsou oceněny cenou pořízení včetně vedlejších pořizovacích nákladů, kromě nedokončené výroby a výrobků, které jsou oceněny vlastními náklady.

V zásobách společnosti figurují náhradní díly, které se vztahují ke konkrétním položkám aktiv a mají tedy dlouhodobý charakter. V lednu 2011 byly zakoupeny nové kotouče za 102 312 Kč, pro výměnu opotřebovaných kotoučů na etiketovací lince (životnost etiketovacích kotoučů je 8 let). V podmínkách České účetní legislativy, byly tyto položky zaúčtovány do spotřeby.

Dle IAS/IFRS jsou významné náhradní díly, které jsou součástí aktiv, a v rámci dlouhodobých aktiv také dlouhodobě využívány, samostatně klasifikovány a odpisovány jako dlouhodobá aktiva.

V podmínkách IAS/IFRS vykáže účetní jednotka náhradní díly v měsíci pořízení jako dlouhodobý majetek, a lineárně je bude odpisovat po celou dobu životnosti.

Nákup náhradních dílů byl nejprve zaúčtován na účet 112 – Materiál na skladě (MD), poté, co byla uskutečněna výměna, došlo k zaúčtování výměny kotoučů do spotřeby na účet 501 – spotřeba materiálu (MD), souvztažně s účtem 112 (D).

Nákup kotoučů:

Rok 2011:

- Roční odpis 2011: $102\,312/8 = 12\,789$ Kč
- Odpis za rok 2011: $12\,789/12 * 11 = 11\,724$ Kč
- Zůstatková cena majetku k 31. 12. 2011: $102\,312 - 11\,724 = 90\,588$ Kč

Stručné shrnutí je opět uvedeno v tabulce č. 11.

Tab. 10 Shrnutí úprav zařazení náhradního dílu do dlouhodobých aktiv (v Kč)

Pohyby na účtech	účet	MD	D
Pořízení náhradních dílů v roce 2011	022	102 312	
Odpisy za rok 2011	551	11 724	
Oprávkky	082		11 724
Výměna kotoučů	501	-102 312	

Zařazením náhradních dílů do dlouhodobého hmotného majetku dojde k rozložení nákladů do jednotlivých let pomocí odpisů. V podmínkách české účetní legislativy jsou náklady promítnuty pouze v roce, kdy byly náhradní díly nakoupeny. Zároveň díky zařazení náhradních dílů mezi dlouhodobá aktiva nedochází ke zkršení likvidity zásob účetní jednotky.

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztrát:

- Vyjmutí náhradních dílů ze spotřeby v celkové hodnotě 102 312 Kč
- Zařazení náhradních dílů do aktiv (zvýšení položky Významné náhradní díly) v celkové hodnotě 90 588 Kč
- Zvýšení odpisů v hodnotě 11 724 Kč

3.4 Leasing

Společnost v roce 2011 nevykazuje najatý investiční majetek formou finančního pronájmu. Pokud by takový majetek vlastnila, musela by na začátku leasingu společnost vykazovat aktivum a závazek. Aktivum by bylo odpisováno, závazek by byl snižován jednotlivými leasingovými splátkami. Zároveň by byly vykázány úroky pomocí efektivní úrokové sazby.

3.5 Rezervy

Společnost nevytváří rezervy na očekávané budoucí výdaje vyplývající ze stávajících provozních činností.

3.6 Výnosy

Výnosy společnosti tvoří tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, tržby z prodeje zboží, změna stavu zásob vlastní činnosti, aktivaci, tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu.

Největší podíl na celkových výkonech mají tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Při účtování tržeb se účetní jednotka společnosti řídí vyhláškou č.500/2002 Sb., o účetnictví, a ČÚS 19 – Náklady a výnosy. Částka 122 250 tis. Kč je zachycena v účtové skupině 06 – Tržby za vlastní výkony a zboží.

IAS 18 definuje, že výnosy z prodeje zboží lze zachytit pouze, pokud jsou splněny podmínky převodu rizik a odměn na kupujícího, účetní jednotka si nezachová kontrolu nad zbožím, částka výnosů byla spolehlivě oceněna, ekonomické užitky spojené s prodejem vín, poplynou skutečně společnosti.

Většina lahví je dodávána do vinoték, restaurací, soukromým odběratelům nebo i obchodním řetězcům, malá část vín je ale prodána i formou konsignačního (komisního) prodeje. V roce 2011 distributor nakoupil vína, ale do konce roku 2011 neprodal všechny lahve. Česká účetní legislativa nestanovuje žádné podmínky pro uznání výnosů, proto i tento komisní prodej společnost zařadila do výnosů. Podle IAS 18 komisní prodej není uznán jako výnos. Položku výnosy za prodej vlastních výrobků a služeb musíme ponížít o 153 tis. Kč. Výnos bude zaúčtován tehdy, kdy bude všechno víno prodáno koncovému zákazníkovi.

Změna stavu zásob vlastní činnosti je vykázána k 31. 12. 2011 v plusové hodnotě 11 559 tis. Kč. Společnost koncem roku převádí z účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby, na vrub příslušného účtu účtové skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti. Tato úprava je však v rozporu s IAS/IFRS, které vyžadují, aby změna stavu hotových výrobků a nedokončené výroby byla zachycena úpravou provozních nákladů, nikoliv výnosů.

Částka 11 559 tis. Kč bude odstraněna z výnosové části a zachycena v souladu s IAS/IFRS jako snížení nákladů.

Úpravy ve výkazu zisku a ztrát:

- Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb budou sníženy o 153 tis. Kč
- Náklady související s prodejem vlastních výrobků a služeb budou sníženy o 132 tis. Kč.
- Položka změna stavu zásob bude odstraněna z výnosové části a vykázána v nákladech jako položka **změna stavu zásob** ve stejné výši 11 559 tis. Kč

3.7 Přechodné položky

Přechodné položky zajišťují věcnou a časovou souvislost s výsledkovými položkami (náklady a výnosy), které jsou účtovány v období, se kterým souvisí. V rozvaze společnosti jsou k 31. 12. 2011 evidovány jako přechodná aktiva Náklady příštích období, Příjmy příštích období a přechodnými pasivy jsou výdaje příštích období.

3.7.1 Náklady příštích období

Na účtu jsou evidovány částky, které účetní jednotka uhradila v minulých letech, ale náklady spojené s částkou souvisí až s následujícím období. Náklady příštích období jsou k 31. 12. 2011 ve výši 865 tis. Kč. Položka zahrnuje předpisy pojistného – havarijní pojištění, předplatné odborných časopisů, a hodnotu drobného majetku, který bude zařazen do nákladů v příštím období. V souladu s IAS/IFRS musí být všechny uvedené náklady vykázány jako krátkodobé pohledávky.

Následující úpravy:

- Náklady příštích období se sníží o 865 tis. Kč
- Ostatní krátkodobé pohledávky se zvýší o 865 tis. Kč

3.7.2 Příjmy příštích období

Příjmy příštích období představují částky, které účetní jednotka ještě neinkasovala, které věcně a časově souvisí s výnosy běžného účetního období a nejsou zaúčtovány přímo na účtech pohledávek. Vinařství každoročně organizuje pod patronátem organizace pro víno a vinohradnictví se sídlem v Paříži vinařskou soutěž Sauvignon Forum. Příjmy příštích období zahrnují účastnické poplatky zahrnující poplatky za soutěžní vzorky a poplatky za účast na soutěži. Příjmy příštích období činí k 31. 12. 2011 1 771 tis. Kč. Tato hodnota bude dle IAS/IFRS vykázána v položce krátkodobé pohledávky.

Následující úpravy:

- Příjmy příštích období se sníží o 1 771 tis. Kč
- Ostatní krátkodobé pohledávky se zvýší o 1 771 tis. Kč

3.7.3 Výdaje příštích období

Na účtu jsou zaúčtovány náklady, které souvisejí s běžným účetním obdobím, ale výdaj nebyl dosud uskutečněn. Společnost do této položky zahrnula služby BOZP a PO, telefonní poplatky, a největší částka zahrnuje bonusové poplatky řetězcům, ve kterých prodává vinařství svá vína. Výdaje příštích období jsou k 31. 12. 2011 ve výši 182 tis. Kč. Účetní jednotka předpokládá, že k vyrovnání dluhu dojde během příštích 12 měsíců, jedná se tedy o krátkodobý závazek. Dle IAS/IFRS bude částka vykázána v položce ostatní krátkodobé závazky.

Následující úpravy:

- Výdaje příštích období se sníží o 182 tis. Kč
- Ostatní krátkodobé závazky se zvýší o 182 tis. Kč

3.7.4 Dohadné položky

V rozvaze společnosti jsou vykázány k 31. 12. 2011 pouze dohadné položky pasivní. Na dohadné účty pasivní vstupují pohledávky za poskytnuté výkony, u kterých není známa jejich přesná výše částky. Účetní jednotka společnosti vede na tomto účtu nevyfakturované dodávky elektrické energie, plynu a vody, a montážní práce na nové budově, které nebyly ke konci účetního období přesně vyčísleny. Dohadné účty pasivní jsou k 31. 12. 2011 vykázány v částce 910 tis. Kč. IAS/IFRS pohlíží na tyto položky jako na nezpo-

chybnitelný dluh, částka 910 tis. Kč bude vykázána v krátkodobých závazcích jako ostatní krátkodobé závazky.

Následující úpravy:

- Dohadné účty pasivní se sníží o 910 tis. Kč
- Ostatní krátkodobé závazky se sníží o 910 tis. Kč

3.8 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu, zůstatková cena dlouhodobého majetku a materiálu

Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu činí celkem 957 tis. Kč, zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu je 554 tis. Kč. Společnost v roce 2011 prodala dlouhodobý majetek za 851 tis. Kč a materiál za 106 tis. Kč. Dle IAS/IFRS nedojde k významným změnám ve změně položek, pouze netto hodnota těchto položek bude vykázána tak, aby výnosy a náklady související s prodejem dlouhodobého majetku a materiálu nebyly vedeny samostatně. Částka 957 tis. Kč bude přeúčtována na účet ostatní výnosy, částka 554 tis. Kč na účet ostatní náklady. Úpravy budou následující:

- Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu se sníží o 957 tis. Kč
- Ostatní výnosy se zvýší o 957 tis. Kč
- Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu se sníží o 554 tis. Kč
- Ostatní náklady se zvýší o 554 tis. Kč

3.9 Kurzové rozdíly

Společnosti vznikly v roce 2011 kurzové rozdíly v rámci nákupů zboží (vína) ze zahraničí. Dle české účetní legislativy jsou kurzové rozdíly vykázány ve výkazu zisku a ztrát. Kurzové zisky jsou zachyceny v položce ostatní finanční výnosy v částce 65 tis. Kč, kurzové ztráty naopak v položce ostatní finanční náklady ve výši 31 tis. Kč.

Dle IAS/IFRS zařadíme celkový rozdíl kurzových zisků a kurzových ztrát do položky čisté kurzové zisky ve výkazu zisku a ztrát. Pokud porovnáme kurzové zisky a kurzové ztráty pro rok 2011, získáme rozdíl (kurzový zisk) ve výši 34 tis. Kč. Úpravy spojené s kurzovými rozdíly budou následující:

- Ostatní finanční výnosy se sníží o 65 tis. Kč
- Ostatní finanční náklady se sníží o 31 tis. Kč

- Čisté kurzové zisky se zvýší o 34 tis. Kč

3.10 Daně ze zisku

Společnost vykazuje k 31. 12. 2011 daň z příjmů za běžnou činnost činí 3 534 tis. Kč. Při výpočtech a úpravách jednotlivých daní z příjmů a odložené daně, vychází z úprav různých daňových předpisů, které se v jednotlivých zemích liší. Odložená daň se určuje jako rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv nebo závazků. V rámci odložené daně musíme zohlednit dopady úprav dle IAS/IFRS na tuto odloženou daň.

Při zohlednění nově stanovené zbytkové hodnoty vybraných aktiv byly zjištěny změny, které jsou shrnuty v tabulce č. 11. Pro každé aktivum je zjištěna účetní zůstatková cena a daňová zůstatková cena. Pokud je účetní hodnota majetku vyšší než daňová, jedná se o odložený daňový závazek, jestliže je naopak účetní hodnota majetku nižší, než daňová vykazujeme odloženou daňovou pohledávku.

V tabulce je pro stručný přehled uveden vždy výpočet daňového závazku pro rok 2011. V poslední části tabulky je vyčíslena hodnota daňového závazku pro majetek, který byl v důsledku aplikace IAS/IFRS zařazen do pozemků, budov, zařízení a je nově odpisován a vznikl tak daňový závazek.

Tab. 11 Stanovení odložené daně u vybraných aktiv (v Kč)

Aktiva	Období	ÚZC	DZC	ROZDÍL	SAZBA	ODLO- ŽENÝ DAŇOVÝ ZÁVAZEK
terénní auto Jeep Wrangler sport	2011	435 215,00	425 130,00	10 085,00	19%	1 917,00
terénní auto Land rover	2011	43 134,00	41 130,00	2 004,00	19%	381,00
terénní auto Jeep Cherokee	2011	152 797,00	81 593,00	71 204,00	19%	13 529,00
Nerezová nádoba s chladičím zařízením	2011	100 896,00	0,00	100 896,00	19%	19 171,00
Nerezová nádoba s chladičím zařízením	2011	92 424,00	0,00	92 424,00	19%	17 560,00
Nerezová nádoba	2011	43 243,00	26 851,00	16 392,00	19%	3 115,00
Vinifikátor	2011	427 785,00	240 886,00	183 899,00	19%	34 941,00
Nerezová nádoba s rozdmýchadlem	2011	54 840,00	0,00	54 840,00	19%	10 420,00
Traktor Zetor MZ-50	2011	394 096,00	189 380,00	204 716,00	19%	38 897,00
Pneumatický lis	2011	220 733,00	0,00	220 733,00	19%	41 940,00
Čerpadlo EP Major	2011	61 587,00	0,00	61 587,00	19%	11 702,00
Odzrňovací stroj	2011	127 968,00	105 131,00	35 044,00	19%	6 659,00
Osobní auto Škoda Combi	2011	164 286,00	120 412,00	43 875,00	19%	8337,00

Aktiva	Období	ÚZC	DZC	ROZDÍL	SAZBA	ODLO- ŽENÝ DAŇOVÝ ZÁVAZEK
Barriquový sud 1000 l	2011	62 846,00	40 273,00	20 573,00	19%	3 909,00
Barriquový sud 700 l	2011	29 237,00	24 652,00	4 585,00	19%	872,00
Barriquový sud 700 l	2011	40 779,00	36 979,00	3 820,00	19%	725,00
Barriquový sud 700 l	2011	40 779,00	36 979,00	3 820,00	19%	725,00
Barriquový sud 700 l	2011	43 088,00	36 979,00	6 109,00	19%	1 161,00
Celkem						215 961,00
Aktiva nově zařazená do Pozemků, budov a zařízení	Období	ÚZC	DZC	ROZDÍL	SAZBA	ODLO- ŽENÝ DAŇOVÝ ZÁVAZEK
Podniková budova	2011	25 789 130,00	24 339 920,00	1 449 210,00	19%	275 350,00
Nová administrativní budova	2011	1 326 567,00	1 323 747,00	2 820,00	19%	536,00
Traktor Fendt	2011	312 389,00	0,00	312 389,00	19%	59 354,00
Etiketovací kotouče	2011	90 588,00	81 849,00	8 739,00	19%	1 661,00
Klimatizace	2011	1 271 375,00	969 777,00	301 598,00	19%	57 304,00
Celkem	2011					394 205,00

Dle výpočtu odložené daně byl zjištěn daňový závazek ve výši 215 961 Kč a 394 205 Kč pro nově zařazená aktiva. O tyto částky budou upraveny výkazy společnosti.

Úpravy v rozvaze a ve výkazu zisku a ztrát:

- Odložený daňový závazek se zvýší o 610 166 Kč
- Daň z příjmu z běžné činnosti – odložená se zvýší o 610 166 Kč

3.11 Srovnání změn v důsledku aplikace požadavků IAS/IFRS na rozvahu a výkaz zisku a ztrát vybrané společnosti

V následující části budou jednotlivé změny v důsledku aplikace standardů IAS/IFRS stručně shrnuty a uvedeny v tabulkách. Nejprve budou výkazy společnosti překlasifikovány a upraveny tak, aby byly zohledněny požadavky IAS/IFRS na účetní dokumenty (rozvahu, výkaz zisku a ztrát).

3.11.1 Překlasifikace položek rozvahy dle požadavků IAS/IFRS

Cílem standardu IAS 1 - *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* je sjednocení požadavků na obsah účetní závěrky. Položky rozvahy společnosti je třeba překlasifikovat a upravit tak, aby byly v souladu s položkami účetních výkazů dle IAS/IFRS. Položky dlouhodobého majetku včetně řádku Nedokončený dlouhodobý majetek budou součástí

Pozemky, budovy zařízení. Dlouhodobý nehmotný majetek je zachycen v položce nehmotná aktiva jako *Software*. Do zásob bude zahrnuto zboží, výrobky, nedokončená výroba a polotovary, materiál a zásoby.

Pod *Obchodní a jiné pohledávky* jsou zahrnuty pohledávky z obchodních vztahů a krátkodobé poskytnuté zálohy. Položky krátkodobého finančního majetku jsou součástí položky *Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty*. Stát – daňové pohledávky se nemění. Časové rozlišení zahrnuje náklady příštích období a příjmy příštích období, společně s položkou jiné pohledávky budou vykázány jako *Ostatní krátkodobé pohledávky*.

Vlastní kapitál je dle IAS/IFRS upraven pouze dvěma položkami – *Základním kapitálem a Nerozdělenými zisky*. Nerozdělené zisky zahrnují rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku, zákonný rezervní fond, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období. Odložený daňový závazek se nemění. Závazky z obchodních vztahů a krátkodobé přijaté zálohy jsou zahrnuty do položky *Obchodní a jiné závazky*. Závazky ke společníkům, členům družstva, závazky k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, dohadné účty pasivní, jiné závazky a výdaje příštích období jsou zahrnuty pod *Ostatní krátkodobé závazky*. Dlouhodobé bankovní úvěry jsou zahrnuty do *Dlouhodobých finančních závazků*, krátkodobé bankovní úvěry zase do *Krátkodobých finančních závazků*.

Tab. 12 Překlasifikace položek rozvahy dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

	ŘÁDEK	Stav k 31. 12. 2011 dle ČÚL (v Kč)	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS
AKTIVA CELKEM		293 135	
DLOUHODOBÝ MAJETEK	B.	168 198	
Dlouhodobý nehmotný majetek	B. I.	0	Nehmotná aktiva
Software	B. I. 3.	0	Nehmotná aktiva
Dlouhodobý hmotný majetek	B. II.	168 198	Pozemky, budovy, zařízení
Pozemky	B. II. 1.	1 736	Pozemky, budovy, zařízení
Stavby	B. II. 2.	54 470	Pozemky, budovy, zařízení
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	B. II. 3.	109 180	Pozemky, budovy, zařízení
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	B. II. 7.	2 812	Pozemky, budovy, zařízení
Významné náhradní díly			Významné náhradní díly
Dlouhodobá aktiva držená k prodeji			Dlouhodobá aktiva držená k prodeji
OBĚŽNÁ AKTIVA	C.	122 301	
Zásoby	C. I.	93 753	Zásoby

	ŘÁDEK	Stav k 31. 12. 2011 dle ČÚL (v Kč)	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS
Materiál	C. I. 1.	9 668	Zásoby
Nedokončená výroba a polotovary	C. I. 2.	73 527	Zásoby
Výrobky	C. I. 3.	7 891	Zásoby
Zboží	C. I. 5.	2 667	Zásoby
Krátkodobé pohledávky	C. III.	25 041	
Pohledávky z obchodních vztahů	C. III. 1.	23 309	Obchodní a jiné pohledávky
Stát - daňové pohledávky	C. III. 6.	459	Stát - daňové pohledávky
Krátkodobé poskytnuté zálohy	C. III. 7.	1 006	Obchodní a jiné pohledávky
Jiné pohledávky	C. III. 9	267	Ostatní krátkodobé pohledávky
Krátkodobý finanční majetek	C. IV.	3 507	
Peníze	C. IV. 1.	961	Peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty
Účty v bankách	C. IV. 2.	2 546	Peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty
Časové rozlišení	D. I.	2 636	Ostatní krátkodobé pohledávky
Náklady příštích období	D. I. 1.	865	Ostatní krátkodobé pohledávky
Příjmy příštích období	D. I. 3.	1 771	Ostatní krátkodobé pohledávky
PASIVA CELKEM		293 135	
VLASTNÍ KAPITÁL	A.	115 875	
Základní kapitál	A. I.	65 750	Základní kapitál
Základní kapitál	A. I. 1.	65 750	Základní kapitál
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	A. III.	3 868	Nerozdělené zisky
Zákonný fond/nedělitelný fond	A. III. 1.	3 868	Nerozdělené zisky
Výsledek hospodaření minulých let	A. IV.	31 869	Nerozdělené zisky
Nerozdělený zisk minulých let	A. IV. 1.	31 869	Nerozdělené zisky
Výsledek hospodaření běžného účetního období	A. V. 1.	14 388	Nerozdělené zisky
CIZÍ ZDROJE	B.	177 078	
Dlouhodobé závazky	B. II.	9 444	Odložený daňový závazek
Odložený daňový závazek	B. II. 10.	9 444	Odložený daňový závazek
Krátkodobé závazky	B. III.	54 830	
Závazky z obchodních vztahů	B. III. 1.	50 304	Obchodní a jiné závazky
Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	B. III. 4.	250	Ostatní krátkodobé závazky
Závazky k zaměstnancům	B. III. 5.	896	Ostatní krátkodobé závazky
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	B. III. 6.	492	Ostatní krátkodobé závazky
Stát - daňové závazky a dotace	B. III. 7.	1 648	Daňové závazky a dotace
Krátkodobé přijaté zálohy	B. III. 8.	326	Obchodní a jiné závazky
Dohadné účty pasivní	B. III. 10.	910	Ostatní krátkodobé závazky

	ŘÁDEK	Stav k 31. 12. 2011 dle ČÚL (v Kč)	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS
Jiné závazky	B. III. 11.	4	Ostatní krátkodobé závazky
Bankovní úvěry a výpomoci	B. IV.	112 804	
Bankovní úvěry dlouhodobé	B. IV. 1.	26 307	Dlouhodobé finanční závazky
Krátkodobé bankovní úvěry	B. IV. 2.	86 497	Krátkodobé finanční závazky
OSTATNÍ PASIVA, PŘECHODNÉ ÚČTY PASIV			
Časové rozlišení	C. I.	182	Ostatní krátkodobé závazky
Výdaje příštích období	C. I. 1.	182	Ostatní krátkodobé závazky

3.11.2 Dopad změn na rozvahu

Následující tabulka poukazuje na oblasti, které byly upraveny dle pravidel IAS/IFRS a ovlivnily tak hodnotu aktiv a pasiv společnosti. Na základě těchto úprav došlo ke zvýšení bilanční sumy na 294 509 tis. Kč. Na zvýšení mělo vliv několik skutečností.

První změna vycházela v zavedení komponentního odpisování. Nově je odpisována budova a instalovaná klimatizace zvlášť. V rámci změn došlo k vyjmutí původní zůstatkové ceny budovy v hodnotě 26 737 tis. Kč a zvýšení položky Pozemky, budovy, zařízení o 25 789 Kč (částka představuje reálnou hodnotu budovy, sníženou o výši opravek k 31. 12. 2011. Zároveň byly nerozdělené zisky v pasivech zvýšeny o 25 514 tis. Kč, částka zohledňuje nově přepočítané odpisy a odloženou daň, která vznikla v důsledku této úpravy a o kterou se zvýší odložený daňový závazek o 275 tis. Kč. Hodnoty daňového závazku jednotlivých nově zařazených aktiv a majetku s nově stanovenou zbytkovou hodnotou, jsou k nahlédnutí v tabulce č. 11. Dále byla do dlouhodobých aktiv zařazena klimatizace, která je vykázána k 31. 12. 2011 v zůstatkové hodnotě 1 271 tis. Kč na straně pasiv je vykázána stejně jako u výrobní budovy.

Dle IAS/IFRS musí být veškeré náhradní díly, které jsou uznány významnými a využívány více než jeden rok, zahrnuty do dlouhodobých aktiv. Etiketovací kotouče budou tedy zahrnuty do Pozemků, budov a zařízení a k 31. 12. 2011 vykázány ve výši 90 tis. Kč. Na straně pasiv bude částka 88 tis. uvedena v nerozděleném zisku a hodnota 2 tis. Kč v položce odložený daňový závazek.

Nová reprezentační budova, která bude sloužit pro pořádání degustací a dalších reprezentačních akcí je dle IAS/IFRS způsobilá k ekonomické činnosti a nejsou známy žádné další překážky pro užívání. Budova bude k 31. 12. 2011 vykázána jako Pozemky,

budovy, zařízení v hodnotě 1 326 tis. Kč, na straně pasiv bude uvedena částka 1 326 tis. Kč uvedena jako nerozdělený zisk, daňový závazek vzhledem k matematickému vyjádření v hodnotách tis. Kč bude naznačen jako nulový.

V rámci plánu prodeje traktoru Fendt, v časovém rozmezí do jednoho roku, muselo být u traktoru dle pravidel IAS/IFRS ukončeno odpisování a traktor byl nově zařazen a klasifikován jako Dlouhodobé aktivum držené k prodeji. V rámci úprav byla položka Pozemky, budovy, zařízení zvýšeny zpětně o oprávky (které byly vykázány za období červen až prosinec 2011) v hodnotě 89 tis. Kč, a traktor v zůstatkové ceně upravené na 312 tis. Kč zařazen do Dlouhodobých aktiv držených k prodeji. Nerozdělené zisky byly zvýšeny o 253 tis. Kč a odložený daňový závazek o 59 tis. Kč. Stanovená zbytková hodnota aktiv způsobila snížení výše opravek o 407 tis. Kč, položka Pozemky, budovy zařízení musí být navýšena o 407 tis. Kč. Vlivem stanovení zbytkové hodnoty došlo u vybraných aktiv ke změně výše odpisů v jednotlivých letech. Částka 191 tis. Kč zohledňuje nově přepočítané odpisy a odloženou daň, která vznikla při úpravě těchto odpisů. Odložený daňový závazek byl navýšen o 216 tis. Kč. V tabulce jsou naznačeny i potřebné výpočty, které bylo v rámci správného zachycení změn nutné do těchto výpočtů zahrnout. Jde o odúčtování původní zbytkové hodnoty budovy a následném vykázání nově zjištěné zbytkové hodnoty a převod nové budovy z řádku Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek do položky Pozemky, budovy a zařízení. V případě komisního prodeje platí dle IAS/IFRS vykázání výnosu tehdy, kdy je prodáno všechno zboží koncovému zákazníkovi. Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb musely být sníženy. Víno bude zpětně evidováno jako zásoby vlastních výrobků, položka zásoby tedy zvýšena o 153 tis. Kč. Současně se vznikem výnosu byly realizovány náklady spojené s prodejem vína, tyto náklady se sníží, způsobí tak v konečném důsledku zvýšení hospodářského výsledku o 132 tis. Kč, a zvýšení o částku zisku z prodeje vlastních výrobků a služeb o 21 tis. Kč.

Tab. 13 Provedené úpravy v rozvaze – aktiva (v tis. Kč)

	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS k 31. 12. 2011	Budova (změna v důsledku zavedení komponentního odpisování)	Klimatizace (změna v důsledku zavedení komponentního odpisování)	Náhradní díly	Nová reprezentační budova	Traktor určený k prodeji	Stanovená zbytková hodnota aktiv	Komisní prodej vín	Stav k 31. 12. 2011 dle IAS/IFRS
AKTIVA	293 135								294 509
Dlouhodobá aktiva									
Nehmotná dlouhodobá aktiva									
Software	0								0
Hmotná dlouhodobá aktiva	168 198								
Pozemky, budovy, zařízení	168 198	-26 737 25 789	1 271		-1 326 1 326	89	407		169 017
Významné náhradní díly				90					90
Dlouhodobá aktiva držena k prodeji						312			312
Krátkodobá aktiva	124 937								
zásoby	93 753							153	93 906
Obchodní a jiné pohledávky	24 315								24 315
Stát - daňové pohledávky	459								459
Peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty	3 507								3 507
Ostatní krátkodobé pohledávky	2 903								2 903

Tab. 14 Provedené úpravy v rozvaze – Pasiva, (v tis. Kč)

	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS k 31. 12. 2011	Budova (změna v důsledku zavedení komponentního odpisování)	Klimatizace (změna v důsledku zavedení komponentního odpisování)	Náhradní díly	Nová reprezentační budova	Traktor určený k prodeji	Stanovená zbytková hodnota aktiv	Komisní prodej vín	Stav k 31. 12. 2011 dle IAS/IFRS
PASIVA	293 135								294 509
Vlastní kapitál									
Základní kapitál	65 750								65 750
Nerozdělené zisky	50 125	-26 281	1 214	88	-1 326	253	191		51 346
		25 514			1 326				
					89	132			
							21		
Dlouhodobé závazky									
Odložený daňový závazek	9 444	-456	57	2		59	216		9 597
		275							
Dlouhodobé přijaté bankovní úvěry a půjčky	26 307								26 307
Krátkodobé závazky									
Krátkodobé přijaté bankovní úvěry a půjčky	86 497								86 497
Obchodní a jiné závazky	50 630								50 630
daňové závazky a dotace	1 648								1 648
ostatní krátkodobé závazky	2 734								2 734

3.11.3 Překlasifikace položek výkazu zisku a ztráty dle požadavků IAS/IFRS

Stejně jako u rozvahy, je nutné překlasifikovat i položky výkazu zisku a ztráty společnosti dle IAS/IFRS. Položka *Výnosy* zahrnuje tržby za prodej zboží a tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Změna stavu zásob musí být dle IAS/IFRS klasifikována jako náklad, nikoliv jako výnos. Náklady vynaložené na prodej zboží, náklady na spotřebu energie a materiálu, náklady na služby, včetně zbývajících částí ostatních finančních nákladů jsou evidovány jako *Výkonová spotřeba*.

Osobní náklady jsou součástí jedné položky Mzdové náklady. Významnou úpravu zahrnuje položka Čisté kurzové zisky, v rámci které bylo provedeno sloučení celkových kurzových zisků a kurzových ztrát do jedné položky Čisté kurzové zisky, jak již bylo naznačeno v kapitole 3. 9. Kurzové rozdíly.

Tab. 15 Překlasifikace položek výkazu zisku a ztráty, (v tis. Kč)

	ŘÁDEK	Stav k 31. 12. 2011 dle ČÚL (v Kč)	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS
Výkaz zisku a ztráty			
Tržby za prodej zboží	I.	2 933	Výnosy
Náklady vynaložené na prodané zboží	A.	2 017	Výkonová spotřeba
Obchodní marže		916	
Výkony	II.	134 505	
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	II. 1.	122 250	Výnosy
Změna stavu zásob vlastní činnosti - výnos	II. 2.	11 559	Náklady - změna stavu zásob
Aktivace	II. 3.	696	Výnosy
Výkonová spotřeba	B.	84 607	
Spotřeba materiálu a energie	B. 1.	61 102	Výkonová spotřeba
Služby	B. 2.	23 505	Výkonová spotřeba
Přidaná hodnota		50 814	
Osobní náklady	C.	20 006	
Mzdové náklady	C. 1	14 956	Mzdové náklady
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	C. 3.	4 851	Mzdové náklady
Sociální náklady	C. 4.	496	Mzdové náklady
Daně a poplatky	D.	1 754	Ostatní náklady
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	E.	9 802	Odpisy hmotných a nehmotných aktiv

	ŘÁDEK	Stav k 31. 12. 2011 dle ČÚL (v Kč)	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	III.	957	
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	III. 1.	851	Ostatní výnosy
Tržby z prodeje materiálu	III. 2.	267	Ostatní výnosy
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a mat.	F.	554	
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	F. 1.	403	Ostatní náklady
Prodaný materiál	F. 2.	151	Ostatní náklady
Změna stavu rezerv a opravných položek v prov. oblasti a komplexních nákladů příštích období	G.	-188	
Ostatní provozní výnosy	IV.	2 918	Ostatní výnosy
Ostatní provozní náklady	H.	1 085	Ostatní náklady
Provozní výsledek hospodaření	*	21 676	
Výnosové úroky	X.	9	Výnosové úroky
Nákladové úroky	N.	3 244	Nákladové úroky
Ostatní finanční výnosy	XI.	65	Čisté kurzové zisky
Ostatní finanční náklady	O.	584	Čisté kurzové zisky, výkonnová spotřeba
Finanční výsledek hospodaření	*	-3 754	
Daň z příjmů za běžnou činnost	Q.	3 534	
Splatná	Q. 1.	2 362	Daň ze zisku
Odložená	Q. 2.	1 172	Daň ze zisku
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	**	14 388	
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	***	14 388	Zisk za období
Výsledek hospodaření před zdaněním	***	17 922	Zisk před zdaněním

3.11.4 Dopad změn na výkaz zisku a ztrát

Takto překlasifikované položky odpovídají minimálním požadavkům na výkaz zisku o úplném výsledku dle IAS/IFRS. Výsledek hospodaření se přemístěním položek nezměnil. V tabulce č. 16 jsou znázorněny oblasti, které jsou upraveny dle požadavků IAS/IFRS a ovlivnily výsledek hospodaření společnosti. Na základě úprav došlo ke zvýšení výsledku hospodaření na 15 418 tis. Kč. Zásadní změnou, která ovlivnila položku Zisk za období je jiný přístup k účtování změn stavu zásob vlastní činnosti dle IAS/IFRS. Položku změny stavu zásob vlastní činnosti považují Mezinárodní účetní

standardy za náklad (přírůstek zásob – změna stavu zásob vlastní činnosti snižuje náklady). V konečném přepočtu jsou o 11 599 tis. Kč sníženy náklady společnosti. V rámci komisního prodeje bylo nutné odúčtovat vzniklé výnosy z prodeje vlastních výrobků a služeb a souvztažně byly sníženy náklady, neboť každá realizace výnosu z prodeje výrobků a služeb je spojena s tvorbou nákladů.

Další změny se týkají zařazení nových aktiv do dlouhodobého majetku, nebo úpravy odpisů stávajících aktiv a s nimi souvztažně změny ve výši odpisů. Dále byla z *Výkonové spotřeby* vyjmuta hodnota klimatizace a náhradních dílů, které byly zařazeny do aktiv společnosti. V rámci úprav stávajících i nově zařazených aktiv do majetku společnosti a stanovení zbytkové hodnoty u vybraných položek, dochází ke změně odložené daně. Odložená daň se zvýší v položce *Daně ze zisku* o 610 tis. Kč.

Tab. 16 Provedené úpravy ve výkazu zisku a ztráty, (v tis. Kč)

	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS k 31. 12. 2011	Budova (změna v důsledku zavedení komponentního odpisování)	Klimatizace (změna v důsledku zavedení komponentního odpisování)	Náhradní díly	Nová reprezentační budova	Traktor určený k prodeji	Stanovená zbytková hodnota aktiv	Komisioní prodej vín	Stav k 31. 12. 2011 dle IAS/IFRS
Výnosy	125 879							-153	125 726
Ostatní výnosy	3 875								3 875
Čisté kurzové zisky	34								34
Dle ČÚL výnosová položka, v rámci IAS/IFRS položka Náklady - změna stavu zásob vl. činností	11 559								-11 559
Výkonová spotřeba	87 177		-1453	-102				-132	85 490
Mzdové náklady	20 006								20 006
Ostatní náklady	3 393								3 393
Změna stavu rezerv a opravných položek...	-188								-188
Zisk před započtením úroků daní a odpisů	30 959								32 493
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	9 802	-651 628	182	12	16	-89	-204		9 696
Zisk před odečtením úroků a daní	21 157								22 797
Výnosové úroky	9								9
Nákladové úroky	3 244								3 244
Zisk před zdaněním	17 922								19 562
Daně ze zisku	3 534	276	57	2		59	216		4 144
Zisk za období	14388								15 418

3.12 Shrnutí úprav ve výkazech společnosti

V praktické části diplomové práce jsem se zaměřila na aplikaci požadavků dle IAS/IFRS. Z výsledků je zřejmé navýšení bilanční sumy a výsledku hospodaření. Toto zvýšení bylo způsobené několika změnami v rámci účetní jednotky - vinařství.

V první části bylo nutné převést dlouhodobý majetek do výsledné podoby tak, aby byl vykázan v souladu s IAS/IFRS. V rámci změn bylo pro nově instalovanou klimatizaci a výrobní budovu stanoveno komponentní odpisování. Účetní jednotky v České republice mají možnost fakultativně využívat komponentního odpisování od 1. 1. 2010, ustanovení bylo provedeno jako součást procesu sblížení české účetní legislativy a IAS/IFRS. Donedávna měla dobrovolná aplikace komponentního odpisování negativní důsledky např. ve vztahu k rezervám na opravu dlouhodobého majetku. Česká účetní legislativa neřešila vztah komponentního odpisování a rezerv na opravy dlouhodobého majetku.

Komponentní odpisování tak mohlo být aktivováno a současně mohly účetní jednotky tvořit rezervu na opravu dlouhodobého majetku (většinou spíše jen kvůli daňovým důvodům). Vyhláška č. 413/2011 Sb., novelizující vyhlášku č. 500, nově stanovila podmínku, kdy účetní jednotka, která aplikuje komponentní odpisování, **nesmí** účtovat o rezervách na opravy hmotného majetku.

Pokud účetní jednotka tvoří rezervy, může to být signálem, že nemá správně nastavený odpisový plán. Komponentní odepisování tento faktor odstraňuje. Tím, že jsou komponenty odepisovány odděleně, dochází k výměně plně odepsané části, nejsou ovlivněny náklady a tvorba rezerv postrádá smysl.

Pokud by účetní jednotka neodepisovala zvlášť budovu a zvlášť klimatizaci, došlo by ke zkreslení a nadhodnocení zisku. V celkovém pohledu na tuto problematiku je dle mého názoru volba komponentního odpisování vhodnější než případná tvorba rezerv na opravu majetku, neboť majetek se do nákladů a výsledku hospodaření promítne ve skutečně prokazatelných nákladech v důsledku opotřebení a není proto nutné rezervy vykazovat. Mimo jiné tento postup přispívá k věrnějšímu a poctivému zobrazení účetnictví společnosti.

Účetní jednotka by měla správně aplikovat zbytkovou hodnotu u aktiv, u kterých je očekáván prodej. Společnost zbytkovou hodnotu, stejně jako komponentního odpisování, také nevyužívá, možným důvodem je fakt, že se jedná pouze o nepovinnou alternati-

vu. Dle mého názoru je nevyužití zbytkové hodnoty špatnou volbou. Jednak neodráží skutečnost v účetních výkazech, a situace může vést k vytváření nadhodnocených odpisů. Dalším odůvodněním zavedení zbytkové hodnoty je dopad na hospodářskou situaci ve smyslu vlivu na výsledek hospodaření.

Majetek určený k prodeji, který je odpisován do nulové hodnoty se negativně projeví ve výsledku hospodaření v okamžiku uskutečnění prodeje. Celá pořizovací cena bude odepsána do nákladů před vyřazením majetku, konkrétně na účty MD 551/D 082. V okamžiku prodeje dojde k zúčtování na výnosový účet MD 221/D 641. Související náklad ale zaúčtován být nemůže, majetek má nulovou zbytkovou hodnotu, což značí velký vliv na výsledek hospodaření obzvláště v případě, kdy firma prodá více aktiv najednou. Pokud účetní jednotka zohlední zbytkovou hodnotu, majetek je odepsán do této hodnoty a v případě vyřazení je vyúčtován výnos MD 221/D 641 ale i zůstatková cena MD 551/D 082, dopad na výsledek hospodaření je tedy nulový. Tento důvod podtrhuje smysl zbytkové hodnoty tím, že dochází k naplnění požadavku zásady účtování ve věčné a časové souvislosti, který je zakotven v zákoně o účetnictví. Účetní jednotka je povinna aktualizovat každé účetní období odpisový plán majetku, a reagovat tak na případné změny.

Další změnou bylo převedení nově postavené budovy z Nedokončeného dlouhodobého majetku do aktiv. Budova bude ve vinařství sloužit pro pořádání degustací, košťů apod. IAS/IFRS definuje moment zařazení majetku do užívání okamžik, kdy se aktivum nachází v účetní jednotkou zamýšleném stavu a disponuje veškerými parametry pro zamýšlené využití. V podmínkách české účetní legislativy by k zařazení došlo až po splnění všech podmínek (včetně zákonných, v našem případě je nutné obdržet dokumenty o stavební kolaudaci).

Odůvodnění pro tento záměr je podloženo ve standardech, konkrétně v IAS 16.55, který praví: *"Depreciation of an asset begins when it is available for use, ie when it is in the location and condition necessary for it to be capable of operating in the manner intended by management"*¹⁸. Jednoznačně zde vyplývá, fyzická schopnost užívat majetek, nikoliv užívání, které bylo povoleno úředně (v souvislosti se stavební kolaudací). Cílem IFRS je popisovat skutečnou ekonomickou povahu věci (nikoliv jen právní, či smluvní

¹⁸ <http://www.iasplus.com/en/standards/ias16>

formu), proto i odpisování musí být zahájeno v okamžiku, kdy je společnost schopna majetek fyzicky užívat.

Proti této skutečnosti nemůžeme ani stavět argumenty, že každá země má svou účetní legislativu pro zařazení majetku do aktiv a zahájení jeho odpisování. IAS/IFRS, pokud jsou aplikovány, nesmí být podřizovány národní legislativě, ale působí na mezinárodní úrovni.

Do dlouhodobých aktiv byly zařazeny i náhradní díly, které jsou považovány za významné a budou užívány déle než jeden rok. Společnost tyto náhradní díly vykazovala v rámci zásob materiálu a následně je zaúčtovala do spotřeby, což je v rozporu s IAS/IFRS. Specifickou částí bylo zařazení traktoru Fendt do standardu IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti. V České republice nejsou nepoužívaná aktiva určena k prodeji vyčleněna z aktiv, a jsou dále odpisována. Vykazování těchto odpisů nepřináší užitek (např. jako výnosy z vyrobené produkce) a je v rozporu s aktuálním principem. Uživatelé účetních výkazů nejsou důsledně informováni o ukončovaných činnostech účetní jednotky.

Poslední významnou změnou byla změna ve vykázání výnosů z komisního prodeje. Dle IAS/IFRS může být výnos z konsignačního (komisního) komisního prodeje uznán až v okamžiku skutečného prodeje koncovým zákazníkům. Výnos z prodeje byl snížen, současně byly sníženy i náklady spojené s prodejem vín.

Další změny se týkaly zejména úprav v položkách rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Jednalo se o překlasifikaci jednotlivých položek. Změny ve výkazu zisku a ztráty navazují na změny v rozvaze. V následující tabulce lze porovnat, jak se změnily základní finanční ukazatele, které byly hodnoceny v tabulce č. 1. Jak můžeme vidět, změny jsou pouze nepatrné.

Tab. 17 Finanční ukazatele zahrnující vliv IAS/IFRS

Ukazatel	Hodnota
Ukazatel krytí stálých aktiv dlouhodobými zdroji	90%
Celková zadluženost	57%
Běžná likvidita	0,866
Okamžitá likvidita	0,06
Rentabilita aktiv	6,1%
Rentabilita vlastního kapitálu	13%

Z výše uvedeného srovnání a doplnění dodatků k jednotlivým změnám vyplývá, že účetní jednotky v prostředí české účetní legislativy a IAS/IFRS podávají jiný obraz o předmětu účetnictví. Oba systémy jsou postaveny na odlišných základech. Česká účetní legislativa se řídí striktně právní formou, IAS/IFRS upřednostňuje skutečnou ekonomickou podstatu nad právní formou, proto tyto úpravy jednotlivých oblastí způsobují rozdílné obrazy o předmětu účetnictví. Jednotlivé změny nastínily oblasti, které by mohly v účetnictví společnosti vést k dokonalejšímu obrazu o účetnictví ve smyslu jeho věrného a poctivého zobrazení.

ZÁVĚR

Cílem mé diplomové práce bylo srovnání a vyhodnocení rozdílů mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS). Dalším cílem byla praktická aplikace možných změn a jejich dopad na výkazy vybrané účetní jednotky, tedy posouzení k jakým změnám došlo v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty společnosti.

Cíl komparace těchto dvou účetních systémů byl splněn již v první části práce, ve které jsem se zaměřila na teoretická východiska vykazování účetních informací dle české účetní legislativy a IAS/IFRS, ze které lze vyčíst základní rozdíly v předpokladech na účetní závěrku a také v požadavcích na jednotlivé části účetních systémů (dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, zásoby, leasing, atd.).

Ve druhé části jsem na základě načerpaných znalostí, popsaných v teoretické části diplomové práce aplikovala jednotlivé požadavky IAS/IFRS na položky ve vybrané společnosti (vinařství). Informace potřebné k analýze dat jsem získala z účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2011., z přílohy této účetní závěrky, účetního deníku, dalších interních informací a dokumentů, které mi společnost poskytla.

Výsledky a dopady na rozvahu, výkaz zisku a ztráty jsou stručně shrnuty v tabulkách v kapitole 5. 11. Srovnání změn v důsledku aplikace požadavků IAS/IFRS na rozvahu a výkaz zisku a ztrát vybrané společnosti, následné zhodnocení změn je uvedeno v kapitole 5. 12. Shrnutí dopadu úprav na výkazy společnosti.

Společnost, kterou jsem si pro srovnání zvolila, není součástí konsolidačního celku, ani nesestavuje účetní závěrku dle IAS/IFRS. Základním a primárním cílem společnosti by mělo být věrné a poctivé zobrazení účetnictví. Aplikací pravidel IAS/IFRS na vybrané části a položky účetnictví společnosti byly prokázány největší změny u dlouhodobého hmotného majetku, dále v oblasti výnosů, nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku a nově vzniklé položky aktiva určená k prodeji. Při zkoumání a vyhodnocování rozdílů a dopadů na rozvahu a výkaz zisku a ztráty jsem dospěla k několika závěrům.

V rámci vykazování dlouhodobého hmotného majetku společnost nevyužívá komponentního odpisování. Dle mého názoru by bylo vhodnější využívat právě tuto metodu. Tak jak společnost vykazuje dlouhodobý majetek, který obsahuje významné části (komponenty), není vhodné s ohledem na věrné a poctivé zobrazení účetnictví. Využití kom-

ponentního odpisování je pro věrný a poctivý obraz o účetnictví mnohem vhodnější alternativou. Stejně tak je vhodné uvažovat o zbytkové hodnotě. Příkladem může být použití barrikových sudů, které jsou využívány nejvíce první tři roky, kdy je intenzita vypáleného dřeva nejsilnější. Poté si některé sudy firma ponechá a část prodá menším vinařům. Také vozy a zemědělské stroje mohou být na konci životnosti prodány téměř vždy za nějakou cenu. Využití zbytkové hodnoty je tak vhodným zajištěním věrného a poctivého zobrazení účetnictví ve smyslu správného naplnění požadavku zásady účtování nákladů a výnosů ve věcné a časové souvislosti.

Změny, které byly v účetnictví provedeny, nezpůsobily významný dopad na finanční ukazatele společnosti. Dle mého názoru je zavedení požadavků IAS/IFRS, které byly uvedeny v diplomové práci pro zachycení věrného a poctivého obrazu o účetnictví společnosti vhodnější než používané postupy dle české účetní legislativy, a to bez významnějšího dopadu na ekonomický obraz o společnosti.

Další změny, které byly zjištěny (například zavedení reprezentační budovy do dlouhodobých aktiv, zařazení traktoru do aktiv určených k prodeji, či odúčtování výnosů z komisního prodeje vín atd.), podmínku správného a věrného zobrazení účetnictví potvrzují, avšak na rozdíl od Komponentního odpisování, které je v České republice povoleno od 1. 1. 2010 a zbytkové hodnoty, jejíž využití bylo upřesněno v zákoně o účetnictví od 1. 1. 2009, nejsou tyto další aspekty do české účetní legislativy zavedeny. Společnost by jich využívala pouze, pokud by byla součástí konsolidačního celku, nebo by byla emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů a byla by povinna vytvářet účetní závěrku dle IAS/IFRS.

Věřím, že diplomová práce napomohla objasnit základní rozdíly mezi IAS/IFRS a českou účetní legislativou a umožnila společnosti nastínit možnosti pro vhodnější zobrazení věrného a poctivého obrazu účetnictví a tím maximálního naplnění primárního cíle účetnictví.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- (1) DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2., dopl. a aktualiz.vyd.* Brno: Computer Press, 2008, 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- (2) JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011.* 1. vyd. Praha: Grada, 2011, 432 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3427-9.
- (3) KŘÍŽ, Petr, Milan ZELENÝ a Pavel KULHAVÝ. *IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly.* 1. vyd. Praha: PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., 2009. 78 s.
- (4) KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi: stav k 1. 1. 2009].* Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, iv, 804 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.
- (5) SOUCEK, Magdalena, Petr VÁCHA a KULÍK. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními účetními standardy a Českou účetní legislativou.* 1. vyd. Praha: Ernst & Young Prague, 2005. 161 s.
- (6) STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ, Bohuslava KNAPOVÁ a Zdenka CARDOVÁ. *Účetnictví 2010: Velká kniha příkladů.* 1. vyd. Brno: Computer Press, 2010, sv. ISBN 978-80-251-2907-4.
- (7) HÝBLOVÁ, Eva. *Komponentní odpisování.* Účetnictví. Svaz účetních, 2010, č. 9., s. 55 – 59, ISSN 0139-5661.
- (8) BULLA, Miroslav. A KOL. *Účetnictví podnikatelů 2011: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2011.* 8. vyd. Praha: ASPI, 2011, sv. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-618-9.
- (9) VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2010.* 5. vyd. Praha: Grada, 2010, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3201-5.

Internetové zdroje

- (10) IAS 16 *Property, Plant and Equipment*. Www.iasplus.com [online]. [cit. 2012-11-10]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/standard14/view>.
- (11) KRUPOVÁ, Lenka. *Dlouhodobý majetek podle IFRS - praktikum*. [online]. 2010 [cit. 2012-11-10]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9469v12335-dlouhodoby-majetek-podle-ifrs-praktikum/>.
- (12) DĚRGEL, Martin. *Komponentní odpisování*. [online]. 2010 [cit. 2012-11-20]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9675v12549-komponentni-odpisovani/>
- (13) BERNÁT, Tomáš. *Účetnictví a účetní výkaznictví v České Republice*. [online]. [cit. 2012-11-20]. Dostupné z: <http://www.cfeeutax.org/taxation/taxation/income-taxes/accounting/czech-republic/CZ>.
- (14) KRUPOVÁ, Lenka. Odložená daň podle IFRS a návrh novely IAS 12 Daně ze zisku.[online]. 2009[cit. 2012-11-20]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d7793v10425-odlozena-dan-podleifrsvrhvyas12danezezisku/?search_query=IAS+12&search_results_page=.
- (15) FUČÍK, Ivan. Sestavování a zveřejňování účetní závěrky – IAS 1. [online]. 2012 [cit. 2012-12-02]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/odbornyclanek/181/sestavovani-a-zverejnovani-ucetni-zaverky---ias-1/#.UMYVZY5KaNa>.

Legislativa

- (16) Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Ostatní zdroje

- (17) ELIŠKA NEČASOVÁ. *Metody odepisování dlouhodobého hmotného majetku dle České účetní legislativy a IFRS [Bakalářská práce]*. Brno, 2011, 56 s.

SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ

Seznam tabulek

Tab. 1	Vybrané finanční ukazatele společnosti	53
Tab. 2	Struktura dlouhodobého hmotného majetku, zdroj: vlastní zpracování	55
Tab. 3	Zobrazení budovy v rozvaze při účtování dle ČÚL (v tis. Kč)	57
Tab. 4	Dopad na náklady v jednotlivých letech (v tis. Kč)	57
Tab. 5	Zobrazení budovy v rozvaze - využití komponentního odpisování (v tis. Kč)	58
Tab. 6	Dopad na náklady v jednotlivých letech při využití komponentního odpisování (v tis. Kč)	58
Tab. 7	Úprava odpisů dlouhodobého hmotného majetku v důsledku stanovení zbytkové hodnoty (v Kč)	60
Tab. 8	Účetní odpisy traktoru Fendt, zdroj: vlastní zpracování (v Kč)	62
Tab. 9	Zásoby společnosti, zdroj: vlastní zpracování	64
Tab. 10	Shrnutí úprav zařazení náhradního dílu do dlouhodobých aktiv (v Kč)	65
Tab. 11	Stanovení odložené daně u vybraných aktiv (v Kč)	70
Tab. 12	Překlasifikace položek rozvahy dle IAS/IFRS (v tis. Kč)	72
Tab. 13	Provedené úpravy v rozvaze – aktiva (v tis. Kč)	76
Tab. 14	Provedené úpravy v rozvaze – Pasiva, (v tis. Kč)	77
Tab. 15	Překlasifikace položek výkazu zisku a ztráty, (v tis. Kč)	78
Tab. 16	Provedené úpravy ve výkazu zisku a ztráty, (v tis. Kč)	81
Tab. 17	Finanční ukazatele zahrnující vliv IAS/IFRS	84

Seznam obrázků

Obr. 1	Výkaz o úplném výsledku hospodaření, zdroj: vlastní zpracování	19
Obr. 2	Části účetní závěrky dle IFRS a české účetní legislativy, zdroj: (3)	25
Obr. 3	Souhrn rozdílů v účetní závěrce dle IAS/IFRS a ČÚL, zdroj: (3)	26
Obr. 4	Organizační schéma vinařství, zdroj: Výroční zpráva 2007 podniku.	49
Obr. 5	Graf vývoje tržeb za 2006 – 2011 (v tis. Kč)	51
Obr. 6	Graf vývoje nákladů za 2006 – 2011 (v tis. Kč)	52
Obr. 7	Graf vývoje výsledku hospodaření v letech 2009 – 2011 (v tis. Kč)	53

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

ČÚL	Česká účetní legislativa
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
EU	Evropská unie
EHS	Evropské hospodářské společenství
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IASB	International Accounting Standards Board
USA/GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
SYD	Sum of the year's digits method
DDB	Declining balance method

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA A – Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚL

PŘÍLOHA B – Rozvaha a výkaz zisku a ztráty společnosti k 31. 12. 2011

PŘÍLOHA A – PŘEHLED HLAVNÍCH PODOBNOSTÍ A ROZDÍLŮ IAS/IFRS A ČÚL

TÉMA	IFRS	ČÚL
Koncepční rámec		
Historické ceny	Oceňování v historických cenách, ale nehmotná aktiva, dlouhodobý hmotný majetek a investice do nemovitosti mohou být přeceněny. Finanční deriváty, vybraná zemědělská aktiva a převážná část cenných papírů musí být přeceňovány. Přeceňování na reálnou hodnotu je požadováno u výchozí hodnoty všech finančních nástrojů i při podnikových kombinacích, vyjma založení joint ventures a podnikových kombinací pod společnou kontrolou.	Oceňování v historických cenách s výjimkou specifických složek majetku (např. derivátů a některých cenných papírů), které se přeceňují na reálnou hodnotu. Ale výchozí ocenění všech finančních nástrojů je vždy v pořizovacích cenách. K přeceňování na reálnou hodnotu dochází i při některých takzvaných „přeměnách společností“.
Priorita věrného zobrazení skutečnosti	Ve výjimečných případech lze standardům nadřadit zásadu „věrného zobrazení skutečnosti“.	Pokud ve výjimečných případech některá z daných účetních metod nepodává věrný a poctivý obraz, je účetní jednotka povinna postupovat tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz. Avšak priorita „věrného a poctivého zobrazení“ nemůže převážit explicitní požadavky stanovené v zákoně o účetnictví. V případě nadřazení věrného a poctivého zobrazení musí být informace o takovém postupu uvedeny v účetní závěrce.
První použití vykazovacího rámce	V prvních finančních výkazech sestavených podle IFRS se použijí znění standardů platných k rozvahovému dni, s několika volitelnými výjimkami a omezenými povinnými výjimkami.	Není přímo relevantní - všechny podniky musí od svého vzniku účtovat v souladu s ČÚP. Účetní jednotky přecházející z IFRS na ČÚP (např. jako důsledek stažení cenných papírů z burzy) jsou nuceny vypracovat vlastní postup přechodu - neexistuje žádný návod v ČÚP.
Účetní závěrka		
Měna použitá při vykazování	Pro kalkulaci hospodářského výsledku vyžaduje použití tzv. měny vykazování, podniky ale mohou předkládat své finanční výkazy v jiné měně.	Pouze česká měna.
Součásti účetní závěrky	Rozvaha (nově nazývaná výkaz finanční pozice), výsledovka (pokud je připravena odděleně od výkazu úplného výsledku), výkaz úplného výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků za dvě účetní období, účetní postupy a komentář. Výkaz finanční pozice k počátku srovnávacího období musí být vykázan, pokud účetní jednotka retrospektivně uplatní nové účetní pravidlo nebo provede reklasifikaci nebo retrospektivní úpravu ve srovnatelných údajích.	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty (výsledovka), přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a příloha obsahující účetní postupy a komentáře. Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích jsou v řadě případů nepovinné. U všech výkazů se uvádějí údaje za dva roky (běžný a minulý), i když v případě přehledu o peněžních tocích to není explicitně požadováno.
Formát rozvahy	Závazný formát není předepsán, účetní jednotky vykazují aktiva a závazky podle jejich likvidity místo členění na oběžná a stálá, pouze pokud tato prezentace podává relevantnější a spolehlivější informace. Určité položky ale musí být vždy uvedeny přímo v rozvaze.	Závazné uspořádání je předepsáno. Přípouští se pouze podrobnější členění, případně i sloučení ve vymezených případech. Formát konsolidované rozvahy je více agregovaný a méně normativní.

TÉMA	IFRS	ČÚL
Účetní závěrka (pokračování)		
Formát výkazu zisku a ztráty (výsledovky)	Závazný formát není předepsán, ale náklady musí být vykázány buď dle funkce, nebo dle druhu. Určité položky musí vždy být uvedeny.	Závazné uspořádání je předepsáno, náklady musí být vykázány buď dle funkce, nebo dle druhu. Připouští se stejné úpravy jako u rozvahy. Formát konsolidované výsledovky je více agregovaný a méně normativní.
Výkaz úplného výsledku	Veškeré položky úplného výsledku (tj. změny jiné než vyplývající z transakcí s vlastníky) musí být vykázány v jednom výkazu (výkaz úplného výsledku) nebo ve dvou výkazech (výsledovka a výkaz úplného výsledku).	V rámci přehledu o změnách vlastního kapitálu.
Výjimečné položky	Nepoužívá tuto kategorii, ale je požadováno oddělené vykázání položek, jejichž velikost, dopad či povaha jsou důležité pro vysvětlení výsledků podniku. Vykazuje se buď přímo ve výsledovce, nebo v příloze. Vykazuje se buď přímo ve výsledovce, nebo v příloze.	Nepoužívá tuto kategorii. Obecný požadavek na vysvětlení významných položek účetní závěrky, není však povoleno doplňovat předepsaný formát v primárním členění.
Mimořádné položky	Zakázány.	Zahrnují operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku i případy nahodile se vyskytujících událostí, změny účetních metod a opravy významných chyb minulých období. Pouze podnikatelé jsou povinni opravovat chyby minulých období přes mimořádné položky běžného účetního období. Finanční instituce opravují chyby minulých období v běžném účetním období prostřednictvím úpravy počátečního zůstatku výsledku hospodaření minulých let.
Výkaz změn vlastního kapitálu	Změny ve vlastním kapitálu z titulu transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci jsou vykázány ve výkazu změn vlastního kapitálu. Položky výkazu úplného výsledku nesmí být vykázány ve výkazu změn vlastního kapitálu. Výkaz musí být vykazován jako primární výkaz.	Srovnatelné s IFRS, ale komponenty úplného výsledku jsou součástí výkazu změn vlastního kapitálu. Podniky (mimo finanční instituce) mohou pohyby ve vlastním kapitálu uvést v příloze místo ve výkazu.
Výkaz peněžních toků - formát a metoda	Standardní položky, ale omezené možnosti změny obsahu. Použití přímé nebo nepřímé metody.	Určeny jsou pouze základní kategorie peněžních toků a formát při využití nepřímé metody (z provozní, investiční a finanční činnosti). Použití přímé nebo nepřímé metody. Podniky mohou zveřejnit přehled o peněžních tocích v příloze místo ve výkazu.
Výkaz peněžních toků - definice peněz a peněžních ekvivalentů	Peněžní prostředky zahrnují přečerpání běžných účtů a peněžní ekvivalenty s krátkodobou splatností (méně než 3 měsíce).	Srovnatelné s IFRS, ale poštovní známky a poukázky, které se podle IFRS nepovažují za finanční aktiva, jsou dle ČÚP peněžními ekvivalenty (např. stravenky).

TÉMA	IFRS	ČÚL
Účetní závěrka (pokračování)		
Změny účetních postupů	Provést přehodnocení srovnatelných údajů a počátečního nerozděleného zisku z předcházejícího roku, pokud není výslovně osvobozeno v přechodných ustanoveních nového standardu.	Dopady změn se zahrnují do výkazu zisku a ztráty běžného roku jako mimořádné položky. Výjimkou je první rok účtování o odložené dani, která se účtuje proti vlastními kapitálu.
Opravy významných chyb	Údaje srovnávacího období se upraví. Pokud chyba nastala ještě dříve než ve vykázaném srovnávacím období, musí být vykázána retrospektivně upravená počáteční rozvaha srovnávacího období.	Zahrnují se do výkazu zisku a ztráty běžného roku jako mimořádné položky (mimo zásadních chyb u finančních institucí účtovaných proti nerozdělenému výsledku minulých let).
Změny v účetních odhadech	Vykázat ve výsledovce běžného období a pokud je to možné, také popsat dopad do příštích období.	Srovnatelné s IFRS.

TÉMA	IFRS	ČÚL
Vykazování nákladů		
Nákladové úroky	Nákladové úroky jsou vykazovány na akruální bázi. Pro amortizaci veškerých výpůjčních nákladů se používá metoda efektivní úrokové sazby. U aktiv v reálné hodnotě účtovat do nákladů není striktně požadováno.	Smluvní úrok vykazován na akruální bázi. Ostatní výpůjční náklady jsou zaúčtovány do nákladů v okamžiku uskutečnění. Efektivní úrokové sazby používají pouze finanční instituce, s úlevami pro krátkodobá (oběžná) aktiva a aktiva oceňovaná reálnou hodnotou.
Zaměstnanecké požitky - penzijní plány s definovanými příspěvky a s definovanými požitky	Použít přírůstkovou metodu, aby bylo možno stanovit závazek z tíhu požitku a zaúčtovat plánovaná aktiva v jejich reálné hodnotě. Výnosy a ztráty mohou být částečně odloženy (dle koridorové metody).	Penzijní plány s definovanými požitky se v praxi nepoužívají a nejsou upraveny předpisy.
Zaměstnanecké akcie jako forma odměňování	Náklady vzniklé v souvislosti se zaměstnaneckými akciemi jsou vykazovány ve výsledovce a současně jako závazek nebo zvýšení kapitálu v závislosti na tom, zda bude transakce uhrazena penězi nebo prostřednictvím zvýšení kapitálu. Zaučtovaná hodnota odpovídá ocenění poskytnutých kapitálových nástrojů reálnou hodnotou.	Neexistuje standard na vykazování nebo oceňování položek. Požaduje se zveřejnění informací o akciích užitých jako forma odměňování členů představenstva, dozorčí rady a vedoucích zaměstnanců. Hotovostní vypořádání závazků by mělo být vykázáno jako závazek v rozvaze, přičemž odpovídající částka je vykázána ve výsledovce.
Zaměstnanecké dávky - odstupné	Odstupné se zaúčtuje podobně jako restructuraizační rezervy.	Postup účtování o odstupném je podobný postupu účtování restructuraizačních rezerv.
Aktiva		
Nabytý nehmotný majetek	Provést aktivaci, pokud jsou splněna určující kritéria; nehmotný majetek může mít neomezenou dobu použitelnosti nebo se amortizuje po dobu použitelnosti. Nehmotný majetek s neomezenou dobou použitelnosti se každoročně testuje na znehodnocení. Přeceňování na reálnou hodnotu je povoleno ve výjimečných případech.	Provést aktivaci, pokud je naplněna definice nehmotného majetku, amortizace po dobu použitelnosti. Přeceňování a neomezená doba použitelnosti nejsou povoleny.
Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností	Zaučtovat náklady na výzkum do výsledovky průběžně s tím, jak jsou vynakládány. Náklady na vývoj se aktivují a následně amortizují, jsou-li splněna přísná uznávací kritéria.	Náklady na výzkum a vývoj se aktivují, jsou-li určeny k obchodování. Rovněž se aktivují další náklady na tvorbu nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností, který je určen k opakovanému prodeji. Vlastní náklady na vývoj softwaru pro vlastní použití jsou účtovány do nákladů.
Dlouhodobý hmotný majetek	Uplatňovat princip historických cen nebo přeceněných hodnot. V případě, že jsou užívány přeceněvané hodnoty, jsou častá přecenění celých kategorií dlouhodobého majetku nezbytná. Při odpisování dlouhodobého hmotného majetku se uplatňuje komponentní přístup.	Umožňuje pouze tradiční model oceňování pořizovacími náklady, popřípadě reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady k okamžiku uskutečnění účetního případu. U vybraných aktiv a závazků zákon o účetnictví vyžaduje oceňování reálnou hodnotou nebo ekvivalenci k rozvahovému dni. Komponentní přístup nelze v ČÚL použít před 1. lednem 2010.
Dlouhodobá aktiva držena za účelem prodeje	Dlouhodobé aktivum se klasifikuje jako držené k prodeji, pokud bude jeho účetní hodnota zpětně získána primárně prodejem spíše než pokračujícím užíváním. Ocenění je ve výši nižší z hodnot zůstatkové ceny nebo reálné hodnoty snížené o náklady spojené s prodejem. Srovnávací údaje v rozvaze se nemění.	Neexistuje srovnatelná úprava - aktiva jsou vykázána a oceněna v rozvaze v ostatních kategoriích majetku až do vyřazení.

TÉMA	IFRS	ČÚL
Aktiva (pokračování)		
Leasing - klasifikace	Leasing je klasifikován jako finanční leasing, pokud jsou v podstatě všechna rizika a výhody vlastnictví převedena na nájemce. Podstata ujednání má přednost před právní formou.	Právní forma převažuje nad podstatou. Z toho důvodu není rozdíl v účtování o finančním leasingu a operativním leasingu
Leasing - účtování pronajímatele	Zaučtovat splátky finančního leasingu jako pohledávku (finanční aktivum). Alokovat hrubé příjmy s cílem dosáhnout konstantní míry návratnosti na základě metody čisté investice (před zdaněním).	Pronajímáný majetek (u finančního i operativního leasingu) je pronajímatelem aktivován do majetku v pořizovacích cenách a odpisován. Výnosy z pronájmu se rovnoměrně časově rozlišují po dobu pronájmu.
Snížení hodnoty aktiv	Pokud je znehodnocení indikováno, sníží se ocenění na vyšší z hodnot - reálná hodnota snížená o náklady na prodej a hodnota z užívání založená na diskontovaných peněžních tocích. Pokud nevznikne ztráta ze znehodnocení, posoudí se doba používání uvažovaných aktiv. Snížení dříve vykázaných ztrát je povoleno za určitých okolností, výjma goodwillu.	Pouze obecný požadavek na zohlednění možného snížení hodnoty. Žádné detailní postupy pro vyčíslení snížení hodnoty, v praxi se používají principy z IFRS. Rozlišuje se trvalé znehodnocení (účtuje se jednorázovým odpisem) nebo dočasné znehodnocení (účtuje se přes opravné položky, které mohou být zrušeny).
Aktivace výpůjčních nákladů	Dovoleno, ale nevyžadováno pro způsobilá aktiva (např. zásoby). Od 1. ledna 2009 se výpůjční náklady musí kapitalizovat.	Kapitalizují se smluvní úroky, ne celé výpůjční náklady. Lze kapitalizovat úroky z půjček na specifickou položku majetku. Úroky z úvěrů na pořízení nakupovaných zásob se nekapitalizují
Investice do nemovitostí	Oceňovat pořizovací cenou sníženou o oprávký nebo reálnou hodnotou. Změny reálné hodnoty účtovat do výkazu zisku a ztráty.	Neexistuje specifická úprava, účtuje se jako o dlouhodobém hmotném majetku.
Zásoby	Účtují se v pořizovací ceně nebo čisté realizovatelné hodnotě, je-li nižší. Pro stanovení ceny se používá metoda FIFO nebo metoda váženého aritmetického průměru. Metoda LIFO je zakázána. Oprava ocenění je požadována pro následné zvýšení hodnoty zásob, jejichž hodnota byla dříve snížena. Výpůjční náklady spojené s pořízením zásob, které jsou způsobilými aktivy, se kapitalizují.	Srovnatelné s IFRS, avšak výpůjční náklady spojené se zakoupenými zásobami se nekapitalizují
Biologická aktiva	Oceňují se reálnou hodnotou sníženou o odhadované prodejní náklady (náklady odbytu).	Neexistuje specifická úprava. Účtování jako o zásobách nebo nehmotném majetku, oceňování reálnou hodnotou není povoleno.
Finanční aktiva - oceňování	Ocenění v závislosti na zařazení do kategorie finančních aktiv. Finanční aktiva držena do splatnosti nebo úvěry a pohledávky jsou oceňovány zůstatkovou (naběhlou) hodnotou sníženou o opravné položky. Ostatní finanční aktiva se oceňují reálnou hodnotou. Nerealizované zisky a ztráty z aktiv v reálné hodnotě do výsledovky jsou účtovány do výkazu zisku a ztráty a z realizovatelných cenných papírů do vlastního kapitálu.	Srovnatelné s IFRS. Pojišťovny účtují realizovatelné cenné papíry do výkazu zisku a ztráty, cenné papíry do splatnosti jsou oceněny reálnou hodnotou přes vlastní kapitál. Definice kategorií se mírně liší, možnost ocenění plnou reálnou hodnotou je povolena pro vymezené cenné papíry do výkazu zisku a ztráty. Podíly ve společnostech (mimo akcie) se oceňují v pořizovací ceně snížené o znehodnocení.
Odúčtování finančních aktiv	Finanční aktiva jsou vyřazena z rozvahy na základě posouzení jejich rizika a přínosu. Test „kontroly“ je až druhotný.	Účetnictví se řídí právní formou. Finanční instituce odúčtovávají finanční aktiva na základě testu kontroly.

TÉMA	IFRS	ČÚL
Závazky		
Rezervy - všeobecně	Vykázat rezervy vztahující se k současným závazkům z minulých událostí, pokud lze spolehlivě odhadnout pravděpodobný odliv zdrojů. Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, pak by výše rezervy měla odpovídat současné hodnotě závazku.	Rezervy vytvářeny pro možná rizika a očekávané ztráty. Dále lze vytvářet rezervy na budoucí opravy dlouhodobého hmotného majetku (není povoleno podle IFRS). Finanční instituce srovnatelné s IFRS. Není požadováno diskontování - avšak účetní jednotky mohou zohlednit faktor časové hodnoty peněz.
Rezervy - restrukturalizace	Vytvořit rezervy na restrukturalizaci, pokud existuje podrobný formalizovaný plán restrukturalizace a pokud byl již zveřejněn nebo byla zahájena jeho realizace.	Na základě schváleného programu restrukturalizace lze tvořit rezervu na tuto restrukturalizaci, nevyžaduje se zveřejnění.
Nejisté události	Zveřejnit případné ztráty a pravděpodobné zisky.	Jistá podmíněná rizika možné vykázat jako závazky (žádný přesný postup pro vykazování a oceňování neexistuje).
Odložená daň - obecný přístup	Použit úplnou (závazkovou) metodu na základě všech přechodných rozvahových rozdílů. Odložená daňová pohledávka je zaúčtována, pokud je pravděpodobná její realizace.	Srovnatelné s IFRS.
Odložená daň - hlavní výjimky	Daňově neuplatnitelný goodwill a přechodné rozdíly z výchozího uznání aktiv a závazků, které v okamžiku uznání neovlivňují účetní nebo daňový zisk.	Podnikatelé vykazují odloženou daň ze všech přechodných rozdílů - výjimku na výchozí uznání nelze uplatnit. Finanční instituce obdobně jako v IFRS nezohledňují daňově neuplatnitelný goodwill
Státní dotace	Účtují se jako výnosy příštích období a amortizují se, pokud existuje dostatečná jistota, že účetní jednotka bude splňovat s nimi spojené podmínky a dotace budou obdrženy. O dotace na pořízení dlouhodobého majetku je možno snížit pořizovací cenu majetku.	Srovnatelné s IFRS. Dotace na pořízení dlouhodobého majetku povinně snižují pořizovací cenu majetku.
Leasing - účtování nájemce	Zaúčtovat finanční leasing jako majetek a veškeré budoucí platby nájemného jako závazek. Odpisuje se obvykle po dobu použitelnosti majetku. Rovnoměrně rozdělit splátky nájemného tak, aby byla u nesplaceného závazku dosažena konstantní úroková sazba. Nájemné z operativního leasingu se účtuje do nákladů rovnoměrně.	Účtování finančního a operativního leasingu je shodné, nájemné je promítnuto do nákladů rovnoměrně.
Leasing - prodej a zpětný pronájem („sale and lease-back“)	Časově rozlišit a odpisovat zisk vznikající z prodeje a zpětného finančního pronájmu. V případě operativního leasingu závisí vykázání zisku na porovnání výnosů z prodeje s reálnou hodnotou daného dlouhodobého majetku. Zvážit podstatu a vzájemný vztah transakcí.	Transakce z prodeje a zpětného pronájmu nejsou předpisem explicitně upraveny. Právní forma transakce má přednost před ekonomickou podstatou, tj. obě transakce se účtují nezávisle.
Finanční závazky - klasifikace	Klasifikovat kapitálové nástroje podle podstaty závazků emitenta, buď jako závazek, nebo kapitál. Prioritní akcie s povinným odkupem se obecně považují za závazky, nikoliv za vlastní kapitál.	Účetní postupy se řídí právní formou. Nástroje, které nejsou akcie ani podíly na vlastním kapitálu, klasifikovat jako závazky. Fixní úrok splatný ve prospěch držitelů preferenčních akcií je zákonem zakázán.

Vykazování výnosů		
Vykazování výnosů	Vykázat výnosy, pokud rizika a užítky přešly na kupujícího a částka výnosů může být spolehlivě oceněna.	Neexistuje srovnatelná úprava pro vykazování výnosů, vykazování výnosů se řídí smluvním ujednáním.
Stavební smlouvy	Účtovat výnosy z dlouhodobých kontraktů a zisky s uplatněním tzv. metody procenta dokončení. Zakázána tzv. metoda dokončených kontraktů.	Metoda procenta dokončení není upravena ČÚP. Způsob účtování závisí na formě smluvního ujednání, obvykle má formu metody dokončených kontraktů, neboť zahrnutí nerealizovaných zisků není povoleno.

Zdroj: (3)

Příloha B - ROZVAHA A VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT SPOLEČNOSTI K 31. 12. 2011

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

ROZVAHA

ke dni**31.12.2011**.....

jednotky: 1000 Kč

Rok	Měsíc	IČ
2011	1 2	2 6 3 1 2 9 9 9

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

VINSELEKT MICHLOVSKÝ

a.s.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Luční 858

Rakvice

691 03

Označ. a	AKTIVA b	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	001	+ 335 748	-42 613	+ 293 135	+ 215 333
A. 1.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
A. 2.		002a				
B.	Dlouhodobý majetek	003	+ 210 698	-42 500	+ 168 198	+ 111 542
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	+ 508	- 508	+0	+2
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
B. I. 2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
B. I. 3.	Software	007	+ 508	- 508	+0	+2
B. I. 4.	Ocenitelná práva	008				
B. I. 5.	Goodwill (+/-)	009				
B. I. 6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
B. I. 7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
B. I. 8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. I. 9.		012a				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	+ 210 190	-41 992	+ 168 198	+ 111 540
B. II. 1.	Pozemky	014	+1 736		+1 736	+1 728
B. II. 2.	Stavby	015	+67 080	-12 610	+54 470	+48 214
B. II. 3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	+ 138 070	-28 890	+ 109 180	+56 582
B. II. 4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
B. II. 5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
B. II. 6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
B. II. 7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	+3 304	- 492	+2 812	+5 016
B. II. 8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
B. II. 9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	022				
B. II. 10.		022a				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023				
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024				
B. III. 2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
B. III. 3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
B. III. 4.	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba podstatný vliv	027				
B. III. 5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
B. III. 6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
B. III. 7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				
B. III. 8.		030a				

Označ. a	AKTIVA b	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
C.	Oběžná aktiva	031	+ 122 414	- 113	+ 122 301	+ 101 939
C. I.	Zásoby	032	+93 762	-9	+93 753	+79 024
C. I. 1.	Materiál	033	+9 677	-9	+9 668	+9 742
C. I. 2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	+73 527		+73 527	+57 528
C. I. 3.	Výrobky	035	+7 891		+7 891	+8 124
C. I. 4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
C. I. 5.	Zboží	037	+2 667		+2 667	+3 630
C. I. 6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. I. 7.		038a				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039				
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
C. II. 2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
C. II. 3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
C. II. 4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
C. II. 5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
C. II. 6.	Dohadné účty aktivní	045				
C. II. 7.	Jiné pohledávky	046				
C. II. 8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C. II. 9.		047a				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	+25 145	- 104	+25 041	+21 374
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	+23 413	- 104	+23 309	+20 697
C. III. 2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				
C. III. 3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
C. III. 4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
C. III. 5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
C. III. 6.	Stát – daňové pohledávky	054	+ 459		+ 459	
C. III. 7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	+1 006		+1 006	+ 619
C. III. 8.	Dohadné účty aktivní	056				
C. III. 9.	Jiné pohledávky	057	+ 267		+ 267	+58
C. III. 10.		057a				
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	+3 507		+3 507	+1 541
C. IV. 1.	Peníze	059	+ 961		+ 961	+ 593
C. IV. 2.	Účty v bankách	060	+2 546		+2 546	+ 948
C. IV. 3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
C. IV. 4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
C. IV. 5.		062a				
D. I.	Časové rozlišení	063	+2 636		+2 636	+1 852
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	+ 865		+ 865	+1 852
D. I. 2.	Komplexní náklady příštích období	065				
D. I. 3.	Příjmy příštích období	066	+1 771		+1 771	
D. I. 4.		066a				

Označ.	PASIVA	číslo	Běžné účetní období	Minulé období
a	b	řádku	5	6
	PASIVA CELKEM	067	+ 293 135	+ 215 333
A.	Vlastní kapitál	068	+ 115 875	+ 101 488
A. I.	Základní kapitál	069	+65 750	+65 750
A. I. 1.	Základní kapitál	070	+65 750	+65 750
A. I. 2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
A. I. 3.	Změny základního kapitálu (+/-)	072		
A. I. 4.		072a		
A. II.	Kapitálové fondy	073		
A. II. 1.	Emisní ažio	074		
A. II. 2.	Ostatní kapitálové fondy	075		
A. II. 3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	076		
A. II. 4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
A. II. 5.	Rozdíly z přeměn společností	077a		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	078	+3 868	+3 158
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	079	+3 868	+3 158
A. III. 2.	Statutární a ostatní fondy	080		
A. III. 3.		080a		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	081	+31 869	+18 387
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	+31 869	+18 387
A. IV. 2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	083		
A. IV. 3.		083a		
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	084	+14 388	+14 193
A. V. 2.		084a		
B.	Cizí zdroje	085	+ 177 078	+ 113 566
B. I.	Rezervy	086		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087		
B. I. 2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	088		
B. I. 3.	Rezerva na daň z příjmů	089		
B. I. 4.	Ostatní rezervy	090		
B. I. 5.		090a		
B. II.	Dlouhodobé závazky	091	+9 444	+27 655
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092		
B. II. 2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	093		
B. II. 3.	Závazky - podstatný vliv	094		
B. II. 4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095		+16 669
B. II. 5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	096		
B. II. 6.	Vydané dluhopisy	097		
B. II. 7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	098		
B. II. 8.	Dohadné účty pasivní	099		
B. II. 9.	Jiné závazky	100		+2 714
B. II. 10.	Odložený daňový závazek	101	+9 444	+8 272
B. II. 11.		101a		

Označ. a	PASIVA b	číslo řádku	Běžné účetní období 5	Minulé období 6
B. III.	Krátkodobé závazky	102	+54 830	+33 110
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	+50 304	+22 161
B. III. 2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	104		
B. III. 3.	Závazky - podstatný vliv	105		
B. III. 4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	+ 250	
B. III. 5.	Závazky k zaměstnancům	107	+ 896	+ 931
B. III. 6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	+ 492	+ 511
B. III. 7.	Stát – daňové závazky a dotace	109	+1 648	+2 236
B. III. 8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	+ 326	+ 387
B. III. 9.	Vydané dluhopisy	111		
B. III. 10.	Dohadné účty pasivní	112	+ 910	+ 803
B. III. 11.	Jiné závazky	113	+4	+6 081
B. III. 12.		113a		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	114	+ 112 804	+52 801
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	+26 307	+42 262
B. IV. 2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116	+86 497	+10 539
B. IV. 3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117		
B. IV. 4.		117a		
C. I.	Časové rozlišení	118	+ 182	+ 279
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119	+ 182	
C. I. 2.	Výnosy příštích období	120		+ 279
C. I. 3.		120a		

Sestaveno dne: 1 9 . 0 6 . 2 0 1 2		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou Doc. Ing. Michlovský Miloš CSc
Právní forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnost.zákona Hostinská činnost	Pozn.:

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
v druhovém členění
ke dni31.12.2011.....

jednotky: 1000 Kč

Rok	Měsíc	IČ
2011	1 2	2 6 3 1 2 9 9 9

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

VINSELEKT MICHLOVSKÝ

a.s.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Luční 858

Rakvice

691 03

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v běžném účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
a	b			
I.	Tržby za prodej zboží	01	+2 933	+2 147
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	+2 017	+1 480
+	Obchodní marže	03	+ 916	+ 667
II.	Výkony	04	+ 134 505	+ 113 188
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	+ 122 250	+ 128 298
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	+11 559	-15 182
II. 3.	Aktivace	07	+ 696	+72
II. 4.		07a		
B.	Výkonová spotřeba	08	+84 607	+65 437
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	+61 102	+42 269
B. 2.	Služby	10	+23 505	+23 168
B. 3.		10a		
+	Přidaná hodnota	11	+50 814	+48 418
C.	Osobní náklady součet	12	+20 006	+18 720
C. 1.	Mzdové náklady	13	+14 659	+13 602
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	+4 851	+4 643
C. 4.	Sociální náklady	16	+ 496	+ 475
C. 5.		16a		
D.	Daně a poplatky	17	+1 754	+1 265
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	+9 802	+6 334
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	+ 957	+ 995
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	+ 851	+ 929
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	+ 106	+66
III. 3.		21a		
F.	Zůstatková cena prod. dlouhodobého majetku a materiálu	22	+ 554	+1 238
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	+ 403	+ 896
F. 2.	Prodaný materiál	24	+ 151	+ 342
F. 3.		24a		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	- 188	+ 627
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	+2 918	+ 305
H.	Ostatní provozní náklady	27	+1 085	+1 073
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření	30	+21 676	+20 461

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v běžném účetním období	
			sledovaném	minulém
a	b		1	2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VII. 4.		36a		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	+9	
N.	Nákladové úroky	43	+3 244	+2 518
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	+65	+ 393
O.	Ostatní finanční náklady	45	+ 584	+ 504
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-3 754	-2 629
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	+3 534	+3 639
Q. 1.	- splatná	50	+2 362	+3 298
Q. 2.	- odložená	51	+1 172	+ 341
Q. 3.		51a		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	+14 388	+14 193
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
S. 3.		57a		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	+14 388	+14 193
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	+17 922	+17 832

Sestaveno dne: 1 9 . 0 6 . 2 0 1 2		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou Doc. Ing. Michlovský Miloš CSc
Právní forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnost.zákona Hostinská činnost	Pozn.:

Zdroj (interní dokumenty společnosti)