

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

IFRS A ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA

IFRS AND CZECH ACCOUNTING ADJUSTMENT

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. IVETA ŠPROCHOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. MARIE JAKUBCOVÁ, Ph.D.

BRNO 2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Šprochová Iveta, Bc.

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

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:

IFRS and Czech Accounting Adjustment

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíle práce

Harmonizace účetních systémů

Rozdíly ve vykazování vybraných oblastí dle IAS/IFRS a ČÚL

Aplikace požadavků IAS/IFRS na vybrané položky konkrétní obchodní korporace

Vlastní návrhy řešení a jejich vyhodnocení

Závěr

Literatura

Přílohy

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: ComputerPress, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

FICBAUER, J. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 4. aktualizované vydání. Ostrava: KeyPublishing, 2011. 162 s. ISBN 978-80-7418-104-7.

KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS. 5. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.

KRUPOVÁ, L. IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

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

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marie Jakubcová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2014/2015.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, Ph.D.
Ředitel ústavu

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

V Brně, dne 1. 12. 2014

Abstrakt

Diplomová práce se zaměřuje na srovnání požadavků kladených na účetní výkazy sestavených podle české legislativy a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IAS/IFRS. Předmětem práce je komparace rozdílů mezi těmito dvěma systémy na datech vybrané obchodní korporace a jejich dopad na informace ve výkazech.

Abstract

The final thesis focuses on comparing of requirements of accounting statements which were made up according to the Czech legislation and International Financial Reporting Standards – IAS/IFRS. The main topic of the work is to compare differences between the both systems and their impact on statement information. The differences are based on the data of a selected company.

Klíčová slova

Česká účetní legislativa, IAS/IFRS, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, účetní závěrka.

Keywords

Czech accounting legislation, IAS/IFRS, International Financial Reporting Standards, financial statement.

Bibliografická citace dle ČSN ISO 690

ŠPROCHOVÁ, I. *IFRS a česká účetní legislativa*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2015. 111 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Marie Jakubcová, Ph.D.

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 20. 11. 2014

.....
Podpis

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní Ing. Marii Jakubcové, Ph.D. za odborný dohled, cenné připomínky, rady a ochotu, kterou mi věnovala při zpracování této diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat celé své rodině, která mě po celou dobu studia podporovala.

OBSAH

ÚVOD.....	11
CÍLE PRÁCE.....	13
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....	14
1.1 Mezinárodní účetní harmonizace	14
1.1.1 Harmonizace účetních systémů v rámci EU	14
1.1.2 Harmonizace účetnictví v USA	15
1.1.3 Celosvětová harmonizace	15
1.2 Vývoj IFRS	16
1.2.1 Koncepční rámec	17
1.2.2 Účetní výkazy	20
1.3 Účetnictví dle české legislativy.....	22
1.3.1 Účetní zásady	23
1.4 Komparace účetního výkaznictví dle IAS/IFRS a dle ČÚL	27
2 ROZDÍLY VE VYKAZOVÁNÍ VYBRANÝCH OBLASTÍ DLE IAS/IFRS A ČÚL	32
2.1 Nehmotná aktiva	32
2.1.1 Vymezení nehmotného aktiva	32
2.1.2 Oceňování v době pořízení	34
2.1.3 Následné ocenění	35
2.1.4 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku	35
2.1.5 Srovnání IAS 38 s českou účetní legislativou	36
2.2 Dlouhodobý hmotný majetek.....	38
2.2.1 Výchozí ocenění	39
2.2.2 Následné ocenění	40
2.2.3 Odpisování	40

2.2.4 Srovnání IAS 16 s českou účetní legislativou	41
2.3 Dlouhodobá aktiva držaná za účelem prodeje	42
2.4 Investice do nemovitostí	43
2.5 Leasing	44
2.5.1 Finanční leasing u nájemce	45
2.5.2 Finanční leasing u pronajímatele	46
2.6 Zásoby	47
2.6.1 Oceňování zásob	48
2.7 Výnosy	49
2.7.1 Oceňování	49
2.8 Daně ze zisku	50
3 APLIKACE POŽADAVKŮ IAS/IFRS NA VYBRANÉ POLOŽKY	
OBCHODNÍ KORPORACE	52
3.1 Základní údaje o obchodní korporaci	52
3.2 Výkazy společnosti	54
3.2.1 Rozvaha	54
3.2.2 Výkaz zisku a ztráty	59
3.3 Nehmotná aktiva	61
3.4 Hmotná aktiva	62
3.5 Finanční leasing	67
3.5.1 Účetní zachycení finančního leasingu dle českých účetních standardů..	67
3.5.2 Finanční leasing dle IFRS	68
3.6 Zásoby	76
3.7 Přejícné položky	77
3.7.1 Náklady příštích období	77
3.7.2 Příjmy příštích období	77

3.7.3	Výdaje příštích období.....	78
3.8	Kurzové rozdíly.....	78
3.9	Výnosy	79
3.10	Daně ze zisku	81
4	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ A JEJICH VYHODNOCENÍ.....	84
4.1	Opatření pro plynulý přechod z ČÚL na IFRS	84
4.1.1	Analýza důsledků.....	84
4.1.2	Realizační proces na zavedení IFRS.....	85
4.1.3	Zaměstnanci	86
4.1.4	Software	88
4.1.5	Externí forma převodu	89
4.2	Transformace účetních výkazů podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví společnosti ABC, s. r. o.....	89
4.2.1	Převodové můstky.....	89
4.3	Dopady do výkazů.....	95
4.3.1	Dopad změn na výkaz o finanční pozici	95
4.3.2	Dopad změn na výkaz o úplném výsledku hospodaření.....	99
	ZÁVĚR	101
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	103
	SEZNAM TABULEK A GRAFŮ	107
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	109
	SEZNAM PŘÍLOH.....	111

ÚVOD

Díky kolosálnímu nárůstu mezinárodního obchodu, zahraničních investic a transakcí dochází k propojování světových trhů a zapojení národních ekonomik do celosvětových ekonomických vazeb.

Rostoucí význam pojmů jako je globalizace a harmonizace se stal důvodem vzniku Mezinárodních účetních standardů, neboť probíhající globalizace způsobuje, že již nelze primárně používat pravidla jednotlivých zemí. Srovnatelnost informací obsažených v účetních závěrkách hraje velmi důležitou roli v celém globalizačním procesu, neboť údaje obsažené ve finančních výkazech, jsou jedním z nejdůležitějších informací, na základě kterých obchodní korporace a jiní uživatelé přijímají závažná rozhodnutí. Snahou je proto odbourat odlišnosti vyplývající z právních systémů jednotlivých států a přiblížit účetní pravidla a vykazování v různých zemích. Harmonizační tlak je vyvíjen především ze strany světových kapitálových trhů a burz cenných papírů. Obchodní korporace, působící na těchto trzích, mají povinnost vyhotovit účetní závěrku v takové formě, aby jejich výstupy byly navzájem srovnatelné bez ohledu na národní účetnictví země, v níž má účetní jednotka sídlo.

V současnosti vedle sebe působí dva základní systémy, které se zabývají harmonizací účetnictví. Jedná se o americké standardy US GAAP vyvíjecí se od 20. let minulého století a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jejichž tvorba probíhá od 70. let 20. století a jsou výsledkem postupné harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie a následné celosvětové harmonizace.

Použití mezinárodních účetních standardů je v české legislativě zakotveno § 19a a § 23a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. České účetnictví se přibližuje principům IFRS, avšak zavádění všech požadavků je a bude zdoluhavým procesem.

Podle § 19a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, použije obchodní korporace, která je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na veřejném trhu registrovaném v Evropské unii pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy. V § 23a téhož zákona je zakotvena možnost sestavit

účetní závěrku dle IFRS také účetním jednotkám, které jsou součástí konsolidace sestavené podle mezinárodních účetních standardů.

CÍLE PRÁCE

Závěrečná práce je zaměřena na srovnání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS s českou účetní legislativou. Oblast, která je IAS/IFRS upravena, je dosti obsáhlá, není možné zde proto postihnout všechny diference. Primárním cílem je tudíž zaměřením se na vybrané prvky účetních případů, zobrazit jejich odlišné pojetí v podmínkách konkrétního podniku a navrhnout transformační proces převodu včetně dopadu na původní výkazy.

Diplomová práce je rozčleněna do několika částí. První uvádí teoretická východiska problematiky Mezinárodních účetních standardů. Jsou zde informace o historii, koncepčním rámci a účetní závěrce.

Druhá část uzavírá teoretickou část a je věnována vybraným položkám výkazů účetní závěrky podle IFRS, jež jsou relevantní pro aplikaci transformace uvedené v další části této práce. Vybrané oblasti jsou vždy srovnány s požadavky české účetní legislativy. Uvedeny jsou informace o vykazování pozemků, budov a zařízení, nehmotných aktiv, leasingu, výnosů, ad.

Třetí kapitola zahajuje praktickou část. Je zde představena účetní jednotka, která byla vybrána pro aplikaci požadavků IAS/IFRS. Jedná se o středně velkou obchodní korporaci, která sestavuje účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS. Najdeme zde stručnou charakteristiku a fundamentální analýzu rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Na základě účetních informací z roku 2012 a interních podkladů je tato část dále věnována samotné aplikaci požadavků IAS/IFRS na vybrané položky účetní jednotky. Zjištěné diference jsou vysvětleny na skutečných příkladech, uvedeno je pojetí obou systémů.

Cílem poslední kapitoly je navrhnout opatření pro plynulý přechod z českých standardů na IAS/IFRS a zaměřit se na vyčíslení dopadů změn jednotlivých položek, které nastaly při aplikaci požadavků mezinárodních standardů. Na základě převodových můstek je sestaven výkaz o finanční situaci a výkaz o úplném výsledku hospodaření.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

V této části diplomové práce jsou uvedena teoretická východiska vykazování účetních informací podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví a podle české účetní legislativy.

1.1 Mezinárodní účetní harmonizace

Jedním z nejdůležitějších trendů současného světa je postupná integrace, jež nabývá globálních rozměrů a vyvolává tak potřebu sjednocení informačních systémů, zvýšení srozumitelnosti, srovnatelnosti a spolehlivosti ekonomických informací. Základní podstatou účetnictví je poskytnout uživatelům spolehlivé informace o ekonomické realitě, proto je vyvíjena snaha o konvergenci účetnictví a účetního výkaznictví na celosvětové úrovni. (2)

V současné době existují tři linie mezinárodní účetní harmonizace:

- Harmonizace účetních systémů v rámci Evropské unie.
- Harmonizace účetnictví v USA.
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). (2)

1.1.1 Harmonizace účetních systémů v rámci EU

Harmonizace účetnictví v rámci Evropského hospodářského společenství byla řešena vydáním direktiv Evropské unie, které tvoří kodex účetní legislativy v rámci Evropské unie. Povinností členských států je implementovat direktivy do národní úpravy účetnictví. Pro oblast účetnictví jsou stanoveny 3 zásadní legislativní direktivy, a sice:

- Čtvrtá směrnice Rady evropského společenství přijatá 25. 6. 1978. Jedná se především o zabezpečení srovnatelnosti sestavování ročních účetních výkazů z hlediska jejich formy, dále o způsob zveřejňování a pravidla oceňování. Direktiva se dotýkala účetnictví pouze u velkých obchodních korporací. Pro střední a malé podniky se udělovala výjimka.
- Sedmá direktiva pro určení pravidel při sestavování a zveřejňování konsolidované účetní závěrky.

- Osmá direktiva o povinném ověřování ročních a konsolidovaných účetních závěrek, doplněná direktivou stanovující kvalifikační požadavky na pozici auditora.

Postupem času směrnice Evropské unie zastarávaly, staly se tak nevyhovujícími pro potřeby hlubší harmonizace. Především značné množství variantních způsobů, kdy i po zavedení direktiv Evropské unie do legislativ členských zemí zůstávají jejich úpravy odlišné, vyvolávají nedostatečnou srovnatelnost účetních výkazů. (2)

1.1.2 Harmonizace účetnictví v USA

US GAAP představují pravidla národních účetních standardů v USA. Díky významnosti ekonomiky spojených států na hospodářský vliv mají tato pravidla důležitou roli při celosvětové harmonizaci účetního výkaznictví. Příčinou není jen ekonomický význam a síla USA, ale také kvalita tohoto systému. Jedná se o nejstarší ucelený účetní systém, jehož historie sahá do 20. let minulého století, kdy se vyvinul důsledkem světové hospodářské krize. Standardy vycházejí z požadavků newyorské burzy. Povinny sestavovat své účetní závěrky v souladu s US GAAP jsou obchodní korporace, které chtějí kótovat své cenné papíry na této burze. V případě mezinárodních společností jsou akceptovány výkazy sestavené v souladu s IFRS. (2, 4)

1.1.3 Celosvětová harmonizace

Filozofie i přístup k řešení jednotlivých problémů v podávání informací a respektive v účetnictví je dle IFRS a US GAAP téměř shodný. Ačkoliv existují rozdíly, je postup ztotožnění obou linií poměrně rychlý. Oba systémy jsou postaveny na podobných principech a jejich konvergence je možná. Do roku 2005 sestavovalo účetní závěrku v souladu s mezinárodními standardy finančního výkaznictví přibližně 300 podniků. Počínaje rokem 2005 se jejich počet navýšil a to především o emitenty kótovaných cenných papírů na asi 7 000 společností z 25 zemí Evropské unie. Sestavení účetní závěrky dle IFRS v roce 2009 umožňovalo či požadovalo 117 států. Výhledově je pravděpodobné připojení dalších 23 zemí světa. (3)

1.2 Vývoj IFRS

Původní skupina, která pracovala na harmonizaci účetních systémů, sestávala z tvůrců z Austrálie, Francie, Japonska, Kanady, Mexika, Nizozemí, Spojeného království a USA, nesla název IASC – Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů. Cílem tohoto nezávislého soukromého subjektu, založeného v roce 1973 bylo dosažení jednotných účetních zásad. Během několika let se IASC propojilo s dalšími profesionálními institucemi například s Mezinárodní federací účetních s cílem zefektivnění činnosti. Výbor během své činnosti v letech 1973-2001 vydal 41 standardů, označovaných zkratkou IAS (Mezinárodní účetní standardy) a pořadovým číslem. Interpretaci vydával SIC – Stálý interpretační výbor, který posuzoval sporné účetní problémy a vytvářel k nim interpretace pro sjednocení řešení. (1, 2)

Od roku 2002 byla harmonizací pověřena IASB a skupina IASC tímto zanikla. IASB nese plnou odpovědnost za vypracování standardů, které již nejsou označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS), ale jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Standardy vytvořené Výborem zůstávají platné pod původním označením IAS. V současnosti tedy vedle sebe působí dva typy standardů IAS a IFRS, kdy některé dřívější standardy byly sloučeny, zrušeny nebo novelizovány. Vydané standardy jsou označovány v číselné řadě, která začíná IAS 1 a končí IAS 41 a IFRS 1 až IFRS 8. (1, 2)

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví představují systém, který je orientován především na sestavování účetních výkazů předkládaných uživatelům. Proto byl změněn název z původně užívaného IAS na IFRS. (2)

Původní interpretační výbor IASB nahradil po založení Rady pro mezinárodní účetní standardy Výbor pro interpretace IFRS, zkráceně IFRIC. Posláním IFRIC je podpora jednotného, správného a přesného výkladu IAS a IFRS. Vytváří účetní pravidla a postupy reagující na nově vzniklé účetní problémy, které ještě standardy nejsou upraveny. (2)

1.2.1 Koncepční rámec

Koncepční rámec představuje významnou úvodní část při aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Vymezuje účetní zásady a předpoklady, definuje základní prvky účetní závěrky, které tvoří aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, předkládá výchozí způsoby oceňování a zavádí koncept uchování podstaty podniku. Kvůli zastaralosti některých ustanovení, je v současné době Koncepční rámec postupně aktualizován. (1)

Nejedná se přímo o účetní standard, ale spíše o základní ideový koncept. Jeho znalost je nezbytná k porozumění jednotlivým standardům i prezentovaným účetním výkazům. V některých případech může dojít k situaci, kdy je požadavek standardu odlišný od znění Koncepčního rámce. V takových případech má aplikační přednost příslušný standard. (1)

Koncepční rámec vymezuje:

- cíle účetní závěrky;
- uživatele účetní závěrky;
- kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací;
- definice a rozpoznání základních prvků účetní závěrky;
- základní předpoklady zpracování účetní závěrky;
- oceňování prvků účetních výkazů. (1)

Cíle účetní závěrky

Poskytnout užitečné informace o finanční výkonnosti, pozici a o změnách ve finanční situaci podniku si klade za cíl účetní závěrka dle Koncepčního rámce. Finanční situací se rozumí míra schopnosti společnosti dostát svým závazkům v termínech splatnosti. Ovlivňuje ji finanční struktura dané společnosti, likvidita a solventnost. V pojetí Koncepčního rámce se likviditou vymezuje schopnost splatit své závazky a to v „blízké budoucnosti“. Naopak pojem solventnost se týká dlouhodobé stabilní schopnosti společnosti hradit finanční závazky v termínu splatnosti. Finanční výkonnost lze stanovit pomocí ukazatelů rentability, získané informace se využívají při posouzení efektivnosti vynaložených zdrojů. (4)

Uživatelé účetní závěrky

Účetní závěrka je především zaměřena na externí uživatele a jejich informační potřeby. Mezi nejvýznamnější patří:

- současní či potencionální držitelé majetkových instrumentů;
- současní či potencionální věřitelé, dodavatelé;
- poskytovatelé výpůjčního kapitálu;
- konkurenční společnosti;
- stát a orgány státní správy;
- zaměstnanci. (1)

Kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací

Aby byla účetní informace užitečná, musí splňovat určité vlastnosti:

- **Relevanci** – účetní závěrka by měla nabízet relevantní informace, které umožňují hodnotit minulé období, prognózovat období budoucí a mohou proto pomáhat uživatelům k jejich rozhodování. Relevantnost úzce souvisí s významností. Informace je významná, jestliže by její neuveřejnění nebo chybné uvedení zkreslovalo podstatu a ovlivňovalo tak ekonomická rozhodnutí.
- **Včasnost** – do rozporu s užitečností se mohou dostat informace, které nebyly včas prezentovány. Informace je potřebné někdy vykazovat dříve, ačkoliv ještě nejsou známy veškeré aspekty transakce či jiné skutečnosti.
- **Srozumitelnost** – informace mají mít jasnou klasifikaci, popis a prezentaci. U uživatelů se předpokládá jejich dostatečná znalost v oblasti účetnictví a ekonomie.
- **Srovnatelnost** – uživatelé při svých rozhodnutích porovnávají účetní výkazy a volí mezi různými alternativy. Zásadní význam má proto srovnatelnost účetních informací v časové řadě i mezi podniky.
- **Spolehlivost** – finanční informace odrážejí pravdivé jevy, které nejsou nikterak zkreslené. Mezi další charakteristiky spolehlivých informací se řadí úplnost, ověřitelnost, bezchybnost, objektivita a přednost obsahu před formou. (1, 3)

Základní prvky účetní závěrky

Finanční dopad jednotlivých transakcí a jiných operací prezentuje účetní závěrka. Její základní prvky se vztahují k vyjádření finanční situace (aktiva, závazky a vlastní kapitál) a k vyjádření výkonnosti (výnosy a náklady).

- **Aktivum** – aktivum představuje zdroj kontrolovaný podnikem, jehož existence je výsledkem minulých událostí a u něhož se očekává, že účetní jednotce přispěje (ať už přímo či nepřímo) k budoucímu ekonomickému prospěchu. Důležitým kritériem pro uznání rozvahového aktiva je jeho spolehlivé ocenění.
- **Závazek** – závazek je současnou povinností účetní jednotky, jehož vznik se váže na minulé skutečnosti a při jehož vypořádání se očekává odtok ekonomického prospěchu – zdrojů.
- **Vlastní kapitál** – představuje zbytkovou část aktiv podniku po odečtení všech závazků účetní jednotky.
- **Výnosy** – jedná se o nárůst ekonomického užítku, jenž se projevil zvýšením aktiv nebo snížením závazků, ke kterému došlo v průběhu účetního období jinak než vklady vlastníků.
- **Náklady** – představují snížení ekonomického prospěchu, který se během účetního období projevil úbytkem užitečnosti aktiv nebo navýšením závazků, což vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky. (2)

Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

- **Akruální báze** – hospodářské operace zachycené v účetní závěrce odráží výsledky transakcí a jiných skutečností v období, se kterým věcně a časově souvisí, nikoli v okamžiku, kdy jsou za ně přijaty či vydány peníze nebo jejich ekvivalenty. Zjištěný výsledek hospodaření lépe vystihuje výkonnost podniku, a proto je akruální princip celosvětovým východiskem podvojného účetnictví.
- **Předpoklad trvání účetní jednotky** – předpoklad, že účetní jednotka neuvažuje o ukončení činnosti a bude v dohledné době ve své podnikatelské aktivitě pokračovat. (1, 11)

Oceňování prvků účetních výkazů

Jedná se o proces stanovení částky, ve které bude položka vykázána. Koncepční rámec vymezuje pro oceňování položek účetní závěrky 4 základny:

- **Historická cena** – aktiva jsou oceněna v částce zaplacených peněz nebo peněžních ekvivalentů při jejich pořízení. V případě bezúplatně nabytých aktiv se jedná o odhad částky, které by bylo nutné vynaložit v době jejich získání. Závazky jsou účtovány v částce potřebné na jejich úhradu.
- **Běžná (reprodukční) cena** – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Závazky se vykazují v nediskontované částce, která by byla nutná k jeho vypořádání v současnosti.
- **Realizační (vyřazovací) cena** – aktiva jsou účtována v částce, kterou by podnik obdržel při jeho prodeji za standardních podmínek. Závazky se oceňují ve vypořadací – nediskontované částce, která je nutná k vypořádání za standardních okolností.
- **Současná hodnota** – jedná se o přístup ocenění, kdy jsou aktiva oceněna v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které bude dané aktivum vytvářet. Naopak závazky v diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, za které bude závazek uhrazen. (7)

1.2.2 Účetní výkazy

Sestavením účetní závěrky se věnuje standard IAS 1, který úzce navazuje na Koncepční rámec a rozvádí jeho některé zásady a předpoklady. Standard stanovuje všeobecné požadavky na prezentaci účetních výkazů, kterými jsou struktura a obsah, nezabývá se ovšem uznáváním, oceňováním a jiným specifikám účetního zobrazení, kterým jsou věnovány samostatné standardy a interpretace. (20)

Posláním tohoto standardu je sjednotit požadavky na obsah účetních výkazů a zajistit tak srovnatelnost účetních závěrek jednoho podniku v časové řadě i s účetními závěrkami jiných podniků. (20)

Účetní závěrka sestavená dle IAS/IFRS sestává z následujících finančních výkazů:

Rozvaha – výkaz o finanční pozici

Rozvaha odpovídá na dvě základní otázky: Jaká je struktura aktiv v podniku a jakou skladbu zdrojů má podnik k jeho financování. IAS 1 určuje minimální náplň položek, které má výkaz o finanční pozici obsahovat, dále kritéria členění rozvahy na krátkodobý a dlouhodobý majetek a krátkodobé a dlouhodobé závazky. Prezentace je možná taktéž na základě řazení položek dle jejich likvidnosti a to v případě, poskytuje-li spolehlivější a relevantnější informace. Formát rozvahy standard konkrétně nedefinuje. Je tedy na účetní jednotce zajistit jeho nejvhodnější formu. (20)

Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Účetní jednotka podává informace prostřednictvím jednoho výkazu o úplném výsledku hospodaření, který zobrazuje i operace související se změnami vlastního kapitálu s výjimkou transakcí s vlastníky anebo zpracovává výkazy dva, jeden výkaz o souhrnném výsledku hospodaření a druhý formou výsledovky. Oba výsledky na sebe navazují. Ve výsledovce jsou vykázány transakce ovlivňující výsledek hospodaření, ten pak přebírá výkaz o úplném (souhrnném) výsledku hospodaření a doplňuje jej o ostatní případy. IAS 1 nepředepisuje formát výkazu, podnik ale nesmí žádné položky vykazovat jako mimořádné, ty jsou zařazeny pod ostatní provozní náklady nebo výnosy. (1, 2)

Výkaz změn vlastního kapitálu

Výkaz změn vlastního kapitálu přináší podrobnější informace nejenom o počátečním a konečném stavu položek vlastního kapitálu, ale také o transakcích přímo ovlivňujících jeho velikost a strukturu. Výkaz obsahuje úplný výsledek hospodaření za období, dopady retrospektivní operace nebo retrospektivního přepočtu, údaje o transakcích s vlastníky, výnosové nebo nákladové položky, které jsou dle požadavků jiných standardů popř. interpretací zobrazeny přímo ve vlastním kapitálu. (20)

Výkaz peněžních toků

Podnik je povinen zpracovat výkaz o peněžních tocích za období, za které sestavuje účetní závěrku. Jeho informace slouží jako podklad pro uživatele k analýze vývoje peněžních toků a k odhadnutí schopnosti generovat peněžní prostředky a ekvivalenty v rovnováze s jejich potřebou. Peněžní toky jsou rozčleněny do oblastí provozní, investiční a finanční. Požadavky na jeho tvorbu jsou zakotveny ve standardu IAS 7. (20)

Komentář (Příloha)

Příloha, která tvoří nedílnou součást účetní závěrky, poskytuje doplňující informace o účetních politikách jednotky. Prezentuje informace, které nejsou obsažené ve výkazech, ale jsou relevantní k pochopení finančních výkazů. (7)

1.3 Účetnictví dle české legislativy

Česká republika patří mezi země, jejichž účetní systém je založen na kontinentálním modelu, pro který je charakteristické, že účetní standardy jsou součástí legislativy dané země a jsou svázané s daňovými předpisy a obchodním právem. Skutečný obraz o podniku je proto potlačen na úkor plnění daňových potřeb. České účetnictví je v kompetenci ministerstva financí a jeho regulace je prováděna prostřednictvím zákona o účetnictví a na něj navazujících prováděcích předpisů. (5)

Právní rámec pro podnikatele tvoří:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- České účetní standardy pro podnikatele.
- Zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.
- Ostatní předpisy. (10)

Zákon o účetnictví představuje základní právní normu k regulaci účetnictví. Zákon se sestává ze sedmi částí. První část tvoří obecná ustanovení. Jsou zde vymezené účetní jednotky neboli subjekty, které jsou povinny vést účetnictví. Těmto subjektům

zachycujícím veškerou hospodářskou činnost je v souladu s právem Evropského společenství (4. a 7. Direktiva EU) stanoven rozsah a způsob zachycování hospodářských situací a požadavky na jeho průkaznost. Druhá část je věnována rozsahu vedení účetnictví, povinností a náležitostí účetních dokladů, účetních zápisů a účetních knih. Třetí část zákona upravuje účetní závěrku. Tato pasáž vymezuje použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky, povinnost ověřování účetní závěrky auditorem, způsob zveřejnění aj. Část čtvrtá je věnována způsobům oceňování majetku a závazků. Pátá část se zabývá inventarizací, šestá povinnou úschovou účetních záznamů a poslední sedmou část tvoří ustanovení společná, přechodná a závěrečná, kde najdeme mimo jiné vymezení správních deliktů za porušení některé povinnosti účetní jednotky. (12)

Vyhláška 500 je určena podnikatelům účtujícím v soustavě podvojného účetnictví. Zabývá se účetní závěrkou, jejímu rozsahu a způsobu sestavování. Dále se věnuje obsahovému vymezení některých položek účetních výkazů. Upravuje přípustné účetní metody a jejich použití, směrnou účtovou osnovu, zaobírá se konsolidovanou účetní závěrkou – jejími metodami, postupem, uspořádáním a označováním položek konsolidované účetní závěrky. (12)

České účetní standardy pro podnikatele slouží organizacím, které účtují dle předchozí uvedené Vyhlášky č. 500. Cílem standardu jsou základní normy účtování, které navozují soulad účetních metod používaných účetními jednotkami. (12)

1.3.1 Účetní zásady

Některé důležité zásady předepsané pro vedení účetnictví jsou v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví. Jedná se o prioritu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, dále akruální princip, princip opatrnosti a princip trvání podniku. Mimo ty existuje velká škála jiných zásad, o nichž se podvojně účetnictví opírá. Patří mezi ně:

- Zásada účetní jednotky – vykázané informace se týkají jedné konkrétní účetní jednotky.

- Zásada oceňování v historických cenách – majetek by se měl zachytit v pořizovací ceně.
- Zásada oceňování v peněžních jednotkách – uskutečněné činnosti lze měřit (oceňovat) pomocí peněžních jednotek.
- Zásada stálé kupní síly peněžní jednotky – peněžní jednotka má stále stejnou kupní sílu.
- Realizační princip – uznání výnosů a nákladů v okamžiku jejich realizace.
- Zásada konzistence – požadavek, aby účetní jednotka používala shodné účetní a oceňovací způsoby jak ve sledovaném období, tak v rámci jednotlivých účetních obdobích.
- Zásada nestrannosti účetních informací (objektivity) – uvedené údaje jsou ověřitelné a nestranné.
- Zásada měření výsledku hospodaření – účetní jednotka stanovuje za každé účetní období výsledek hospodaření.
- Zásada přednosti obsahu před formou – účetní informace se vykazují dle jejich skutečného obsahu. (10, 11)

Některé účetní zásady jsou si vzájemně rozporuplné. Například zásada oceňování v historických cenách, kdy je běžné se v současnosti setkat i s odlišným způsobem ocenění, nebo zásada stálé kupní síly peněžní jednotky, která předpokládá, že v ekonomice neexistuje inflace, což je předpoklad velice nereálný. Proto by měla účetní jednotka nalézt určitý kompromis, aby především dostála té klíčové účetní zásadě, kterou je věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. (10, 11)

Na účetní informace jsou kromě výše uvedených zásad kladeny kvalitativní požadavky, které jsou téměř shodné s IFRS:

- srozumitelnost;
- relevance;
- spolehlivost;
- srovnatelnost;
- dokladovost. (11)

Oceňování majetku a závazků

Oceňování aktiv a pasiv je jedním z nejvýznamnějších metodických prvků v účetnictví. Určuje se jím výše peněžní částky položek aktiv a pasiv, která bude promítnuta v rozvaze. V souladu se zákonem o účetnictví se majetek a závazky oceňují k okamžiku jejich uskutečnění a také k rozvahovému dni. V národní legislativě jsou typy oceňovacích základů, jež jsou v souladu se 4. směrnicí Evropské unie. (4)

- Pořizovací cena – cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů s ním souvisejících.
- Vlastní náklady – pro ocenění majetku vytvořeného vlastní činností. Rozumí se jimi veškeré přímé náklady (materiál, mzdy, aj.) a náklady nepřímo se vztahující k výrobě (náklady režijní povahy, aj.).
- Reprodukční pořizovací cena – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.
- Jmenovitá hodnota – částka trvale přiřazená určité složce majetku.
- Čistá prodejní cena – rozumí se jí prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem.
- Reálná hodnota – podle stupně významnosti se za ni považuje tržní hodnota (dle zákona o účetnictví se jedná o hodnotu vyhlášenou na regulovaném trhu, tuzemské či zahraniční burze). Není-li tržní cena k dispozici, použije se hodnota oceněná kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce. (4)

Účetní závěrka

Česká republika se řadí mezi státy s jednolitým centrálně regulovaným účetnictvím. Ministerstvo financí má v kompetenci úpravu nejenom základního formátu a obsahu účetních výkazů, ale také běžné účetnictví. (4)

Účetní závěrka dle českých předpisů povinně zahrnuje:

- rozvahu (bilanci);
- výkaz zisku a ztráty (výsledovku);
- přílohu v účetní závěrce. (4)

Účetní závěrka může zahrnovat i nepovinné přehledy – přehled o peněžních tocích (výkaz cash flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu. (4)

Povinné účetní výkazy musí zahrnovat zákonem stanovené náležitosti. Sestavují se v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu zpracovávají účetní závěrku obchodní korporace, které nejsou podrobeny auditu, mimo akciové společnosti – ty podléhají sestavováním v plném rozsahu bez výjimek. (10)

Rozvaha

Rozvaha poskytuje informace o:

- **Struktuře aktiv**, která požaduje rozdělit aktiva na stálá a oběžná.
- **Likviditě** neboli schopnosti podniku dostát svým závazkům. Vyžaduje se vykazovat pohledávky a závazky dle zůstatkové doby splatnosti.
- **Finanční struktuře**, která udává informace o zdrojích financování majetku, který je kryt vlastními nebo cizími zdroji.
- **Skladbě vlastního kapitálu**, to znamená rozčlenění vlastního kapitálu na interní a externí zdroje financování. (6)

Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka, informuje uživatele o finanční výkonnosti podniku měřené na bázi výnosů a nákladů. Je možné jej sestavit v druhové nebo účelové struktuře provozních nákladů, přičemž náklady členěné dle druhů sdělují, co bylo spotřebováno, např. mzdy, materiál, odpisy. Účelové členění vyjadřuje vztah nákladů k příčině, funkci jejich vynaložení. (4)

Výkaz má vertikální podobu a výsledek hospodaření se zjišťuje po stupních a to odděleně na provozní výsledek hospodaření, finanční výsledek hospodaření, výsledek hospodaření za běžnou činnost, který je součtem obou předcházejících výsledků a je podroben dani z příjmů. Dále mimořádný výsledek hospodaření po zdanění a celkový výsledek hospodaření za účetní období po a před zdaněním. (4)

Příloha v účetní závěrce

Podstatou přílohy je upřesnění a doplnění informací vztahujících se k položkám uvedených v rozvaze a výkazu zisku a ztráty nebo v nepovinných přehledech. Příloha obsahuje především: obecné informace o podniku, informace o účetních metodách, zásadách, způsobu odpisování a oceňování, další doplňující informace o výkazech, informace o propojených osobách, o půjčkách a úvěrech. (10)

1.4 Komparace účetního výkaznictví dle IAS/IFRS a dle ČÚL

Podniky v ČR jsou povinny sestavit účetní závěrku v souladu se zákonem o účetnictví, dobrovolně ale mohou vyhotovit účetní závěrku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Od 1. května 2004 došlo k novele zákona o účetnictví a povinnost sestavit konsolidované i individuální účetní závěrky dle IAS/IFRS mají všechny obchodní korporace, jejichž cenné papíry jsou kótovány na veřejně obchodovaných trzích. (17, 18)

Ministerstvo financí harmonizuje národní účetní systém s účetními směrnicemi Evropské unie, současně ale velká část změn přispívá k přiblížení k IFRS. Ovšem stále mezi těmito rámci přetrvávají nemalé rozdíly. (17)

Zákon o účetnictví vyžaduje věrné zobrazení skutečnosti v podniku, ovšem česká rozvaha spolehlivě nezobrazuje finanční pozici a český výkaz zisku a ztráty věrně nevyjadřuje výkonnost. Důvodem je, jak již bylo uvedeno výše, že národní účetnictví je infiltrováno daňovými požadavky. Často se dává ve prospěch zobrazení formálně právní stránky transakce namísto ekonomického obsahu. Bez ohledu na to, jaké účetní standardy podniky využívají pro sestavení svých účetních závěrek, je český daňový základ založen na českých účetních předpisech. Proto je relevantní, aby tyto obchodní korporace rozuměly podobnostem a odlišnostem mezi IFRS a ČÚP. (17, 18)

IFRS je účetní systém založený na principech, naopak česká úprava účetnictví představuje systém, který je postaven na pravidlech. Ucelený teoretický základ IFRS je představen Koncepčním rámcem. Ten nedefinuje konkrétní účetní metody a postupy, ale vztahuje se k vykazování účetní závěrky. Oproti tomu v českém zákoně o účetnictví, který je obdobou Koncepčního rámce, se upravují základní účetní metody, principy

a požadavky na vedení účetnictví, neobsahuje však vymezení základních pojmů. (17, 18)

V následujících dvou tabulkách jsou uvedeny rozdíly koncepčního pojetí v IAS/IFRS a v ČÚL a rozdíly v účetní závěrce těchto systémů.

Tabulka 1: Přehled rozdílů mezi IAS/IFRS a ČÚL v koncepčním přístupu (18)

Téma – koncepční rámec	IAS/IFRS	ČÚL
Historické ceny	Oceňuje se v historických cenách, ale nehmotná aktiva, DHM a investice do nemovitostí mohou být přeceněny. Finanční deriváty, vybraná zemědělská aktiva a převážná část cenných papírů musí být přeceňovány. Přeceňování na reálnou hodnotu je požadováno i při některých podnikových kombinacích.	Oceňuje se v historických cenách s výjimkou specifických složek majetku (např. finančních derivátů a některé části cenných papírů), jež se přeceňují na reálnou hodnotu. Výchozí ocenění všech finančních nástrojů je ale vždy v cenách pořizovacích. K přeceňování na reálnou hodnotu dochází i při některých „přeměnách obchodních korporací“.
Zásada věrného zobrazení skutečností	Ve výjimečných případech lze standardům nadřadit zásadu „priority věrného zobrazení skutečností“.	Jestliže ve výjimečných případech některá z daných účetních metod nepodává věrný a poctivý obraz, je účetní jednotka povinná postupovat tak, aby byl věrný a poctivý obraz podán. Avšak prioritou „věrného a poctivého zobrazení“ nemůže převážít 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 účetní jednotky musí od svého vzniku účtovat v souladu s českými účetními předpisy. Účetní jednotky přecházející z IFRS na ČÚL (např. jako důsledek stažení cenných papírů z burzy) jsou povinny vypracovat vlastní postup přechodu – neexistuje žádný návod v ČÚL.

Tabulka 2a: Přehled rozdílů mezi IAS/IFRS a ČÚL v účetní závěrce (18)

Téma – účetní závěrka	IFRS	ČÚL
Měna při vykazování	Pro kalkulaci výsledku hospodaření vyžaduje použití tzv. měny vykazování, účetní jednotky, ale mohou předkládat své finanční výkazy v jiné měně.	Vykazování pouze v české měně.
Součástí účetní závěrky	Rozvaha (nově nazývána výkaz o finanční pozici), výsledovka (pokud je připravena odděleně od výkazu o úplném výsledku hospodaření), výkaz o úplném výsledku hospodaření, výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků za dvě účetní období, účetní postupy a komentář. Výkaz o finanční pozici k počátku srovnávacího období musí být vykázán, pokud účetní jednotka retrospektivně uplatní nové účetní pravidlo nebo provede rekvalifikaci 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 vlastní kapitálu a přehled o peněžních tocích jsou většinou 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	Není předepsán závazný formát, účetní jednotky vykazují aktiva a závazky podle jejich likvidity místo členění na stálá a oběžná, pouze ale, jestliže tato prezentace poskytuje relevantnější a spolehlivější informace. Určité položky, ale musí být vždy prezentovány přímo v rozvaze.	Je předepsáno závazné uspořádání. Přípouští se pouze podrobnější členění, případně i sloučení ve vymezených případech. Formát konsolidované rozvahy je více agregovaný a méně normativní.
Formát výkazu zisku a ztráty (výsledovky)	Závazný formát není předepsán, ale náklady musí být vykázány buď podle účelu, nebo dle druhu. Určité položky musí být uvedeny vždy.	Závazné uspořádání je předepsáno, náklady musí být uvedeny buď dle funkce, nebo dle druhu. Přípouští se stejné úpravy jako u rozvahy. Formát konsolidované výsledovky je více agregovaný a méně normativní.
Výkaz o úplném výsledku hospodaření	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 uvedení položek, jejichž dopad, velikost, či povaha jsou důležité pro vysvětlení výsledků účetní jednotky. Vykazuje se buď přímo ve výsledovce, nebo v příloze.	Nepoužívá tuto kategorii. Je kladen obecný požadavek na vysvětlení relevantních položek účetní závěrky, není však povoleno doplňovat předepsaný formát v primárním členění.

Tabulka 2b: Přehled rozdílů mezi IAS/IFRS a ČÚL v účetní závěrce – pokračování (18)

Téma – účetní závěrka	IFRS	ČÚL
Mimořádné položky	Zakázány.	Na účtech této účtové skupiny se zachycují zcela mimořádné operace vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, jakož i případy mimořádných událostí nahodile se vyskytujících.
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. Účetní jednotky (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, poukázky a stravenky, které se podle IFRS nepovažují za finanční aktiva, jsou dle ČÚL peněžními ekvivalenty.
Výkaz peněžních toků – výjimky z povinného vykazování	Nejsou.	Výjimka pro podniky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Výkaz peněžních toků není požadován u některých finančních institucí a u bank.

Tabulka 2: Přehled rozdílů mezi IAS/IFRS a ČÚL v účetní závěrce – pokračování (18)

Téma – účetní závěrka	IFRS	ČÚL
Změny účetních postupů	Provést přehodnocení srovnatelných údajů a počátečního nerozděleného zisku z předcházejícího roku, jestliže není výslovně osvobozeno v přechodných ustanoveních nového standardu.	Změna metody se provádí retrospektivně. Retrospektivní opravou chyby se rozumí to, že účetní závěrka sestavená za období, ve kterém chyba byla opravena, má pokud možno vypadat tak, jako kdyby chyba nikdy nenastala.
Změny v účetních odhadech	Zveřejnit ve výsledovce běžného období, a jestli je to možné, také popsat dopad do dalších období.	Srovnatelné s IFRS.
Opravy významných chyb	Údaje srovnávacího období se upraví. Jestliže chyba nastala ještě dříve, než ve zveřejněném srovnávacím období, tak musí být vykázána retrospektivně upravená počáteční rozvaha srovnávacího období.	Oprava chyby se provádí retrospektivně. Opravy nákladů a výnosů, které se uskutečnily v minulých účetních obdobích, se zaúčtují v běžném období proti výsledku hospodaření minulých let.

2 ROZDÍLY VE VYKAZOVÁNÍ VYBRANÝCH OBLASTÍ DLE IAS/IFRS A ČÚL

V následující kapitole jsou vybrány rozdíly, které by mohly mít vliv na účetní výkazy vybrané obchodní korporace.

2.1 Nehmotná aktiva

Standard IAS 38 se aplikuje na nehmotná aktiva, jestliže nejsou upravena jinými standardy (nevztahuje se například na goodwill, nehmotná aktiva vyplývající z pojistných smluv, aj.). Nehmotné aktivum je definováno jako identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu. Pojem nehmotných aktiv je velice široký, jedná se o výsledky výzkumu a vývoje, výsledky běžných skutečností, zavádění nových postupů. Obvyklými příklady jsou autorská práva, programy, patenty, dovozní kvóty, marketingová práva, podíl na trhu. (1, 3)

Standard umožňuje vykazovat tato aktiva jestliže:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický užitek související s daným aktivem, poplyne účetní jednotce,
- aktivum je spolehlivě ocenitelné. (10)

2.1.1 Vymezení nehmotného aktiva

Aby mohlo být aktivum uznáno jako nehmotné podle IAS 38, musí splňovat tři charakteristiky. Aktivum je identifikovatelné (oddělitelné), kontrolovatelné (ovladatelné) a přináší ekonomický prospěch. Jestliže položka nesplňuje kritéria, ačkoliv obecně spadá pod standard IAS 38, je podnik povinen vykázat veškeré výdaje s ní spojené jako náklady ovlivňující výsledek hospodaření v období, ke kterému se vztahují. (7)

Identifikovatelnost – nehmotné aktivum je možné oddělit od podniku – prodat, pronajmout, vyměnit, převést, apod. a to buď samostatně nebo společně se souvisejícím

aktivem nebo závazkem. Nebo jeho existence vzniká ze smluvních nebo zákonných práv, kdy nezáleží, jestli se jedná o práva od podniku oddělitelná nebo převoditelná. (7)

Kontrola – neboli ovládnání aktiva. Podstatou je schopnost podniku získat z nabytého aktiva budoucí ekonomický prospěch a zamezit k němu přístup jiným podnikům či osobám. Tyto schopnosti zpravidla vycházejí ze zákonných práv a mají podobu licenčních smluv, autorských práv, smluv o mlčenlivosti, apod. (7)

Ekonomický prospěch – příslušné nehmotné aktivum má dle standardu přinášet budoucí ekonomický užitek. Patří zde tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb, úspory nákladů a jiné prospěchy plynoucí z využívání nehmotného aktiva. (7)

Česká účetní legislativa konkrétně § 6 Vyhlášky č. 500 považuje za dlouhodobý nehmotný majetek:

- zřizovací výdaje;
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje;
- software;
- ocenitelná práva;
- goodwill;
- technické zhodnocení nehmotného majetku;
- jiný dlouhodobý nehmotný majetek. (11)

Dlouhodobý nehmotný majetek je uznán, jestliže splňuje určitá kritéria. Aktivum nemá fyzickou povahu. Jeho očekávaná doba použitelnosti je delší než 1 rok. Dosahuje určité minimální výše ocenění, kterou stanovuje účetní jednotka sama vnitropodnikovou směrnici. (Dle § 32a ZDP činí zákonná hranice uznatelnosti 60 000 Kč.) (6, 8)

V české účetní legislativě dále nehmotné aktivum musí splňovat princip věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a princip významnosti. (12)

2.1.2 Oceňování v době pořízení

Dle IAS/IFRS je výchozím oceněním pořizovací cena (pořizovací náklady), mezi které patří: kupní cena aktiva včetně dovozních cel a nevratných daní po odpočtu slev a rabatů, výdaje přímo související s přípravou aktiva pro jeho zamýšlené užití (osobní náklady, profesní poplatky, náklady na odzkoušení a testování funkčnosti). Mezi výdaje nenavyšující pořizovací cenu aktiva, se řadí kupříkladu náklady na propagaci, zaškolení zaměstnanců, administrativní náklady. Rovněž do vstupní ceny nevstupují náklady zbytečně vynaložené. (1)

Jestliže je aktivum pořízeno bezúplatně (např. státní dotace, licence) oceňuje se v jeho reálné hodnotě. Alternativní přístup nabízí *IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*. Aktivum nabyté bezúplatně se oceňuje nominální hodnotou. Podnik dané ocenění použije, jestliže nebude mít k dispozici trhem určenou fair value. (1, 3)

Při nabytí nehmotného aktiva směnou je potřeba rozlišit, jestli při transakci vznikl zisk/ztráta, či nikoliv, zda se tedy jedná o transakci komerční. Transakce je považována za komerční v případě, že peněžní toky očekávané od získaného aktiva jsou odlišné od peněžních toků aktiva poskytnutého. Jedná-li se o komerční transakci, je nabytá položka oceněna fair value prodaného aktiva. Nelze-li tuto částku zjistit, používá se reálná hodnota nabytého aktiva, a pokud ani tato hodnota není spolehlivě stanovitelná, využije se účetní hodnota poskytnutého aktiva. (1, 3)

Specifickou oblastí je pořízení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností. Jednou ze zásadních podmínek rozpoznání aktiva je jeho poslání vytvářet budoucí ekonomický prospěch. Okamžik, od kterého vytvořené aktivum bude generovat užitek, je těžko rozpoznatelný. Standard proto rozlišuje 2 fáze:

- fázi výzkumu – vyhledávání, vyhodnocování a vybírání poznatků a možných alternativ,
- fázi vývoje – modely, návrhy, testování. (1)

Výdaje na výzkum nejsou uznány jako samostatné aktivum a vykazují se jako náklady běžného období. Až ve fázi vývoje, může být prokazatelné, že vyvíjené

aktivum bude úspěšně dokončeno a v budoucnu přinese užitek. V daném případě je aktivum rozpoznáno, oceněno pořizovacími náklady, za které se považují veškeré náklady vynaložené od data rozpoznání a vykázáno v rozvaze. (1)

2.1.3 Následné ocenění

Nehmotná aktiva jsou po zaúčtování oceněna modelem pořizovacích nákladů nebo modelem přecenění. U prvně jmenovaného je majetek oceněn pořizovacími náklady sníženými o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze znehodnocení. Při využití modelu přecenění na fair value se nehmotné aktivum po prvotním ocenění zaúčtuje v přeceněné hodnotě odpovídající reálné hodnotě k datu přecenění, která se následně sníží o jakékoliv kumulované odpisy a ztráty ze znehodnocení. Pro přecenění musí být fair value vždy určena na základě ceny aktivního trhu. (3)

Jestliže účetní jednotka nehmotné aktivum zaúčtuje podle přeceňovacího modelu, pak i ostatní aktiva v téže skupině je povinna vést pomocí stejného modelu. Výjimku tvoří aktivum, pro které neexistuje aktivní trh. V tomto případě se zaúčtuje v pořizovacích cenách, snížených o kumulovanou amortizaci a ztráty ze znehodnocení. (3)

Při pořízení dlouhodobého nehmotného majetku v českém účetnictví jsou k dispozici 3 oceňovací základny – pořizovací cena, vlastní náklady a reprodukční cena. Nehmotný majetek se vykazuje v historických cenách snížených o kumulované odpisy a opravné položky k DNM. (Historické náklady jsou prezentovány pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční cenou). Přecenění na reálnou hodnotu není dle českých předpisů možné. (6)

2.1.4 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Účetní jednotka je povinna stanovit, jestli je doba životnosti u nehmotného aktiva konečná nebo neurčitelná (nekonečná). V případě konečné doby životnosti účetní jednotka dokáže tuto dobu stanovit, či určit objem výroby, kterému doba životnosti odpovídá. Prioritou je, aby dané aktivum generovalo po stanovenou dobu ekonomický užitek. Nehmotné aktivum se stanovenou dobou životnosti podléhá amortizaci. Přístupy

k amortizaci jsou v zásadě shodné jako možnosti výpočtu odpisů u dlouhodobých hmotných aktiv.

Jestliže je doba životnosti u nehmotného aktiva nekonečná, společnost nedokáže určit období, po které bude přinášet ekonomický prospěch. Tato aktiva nejsou proto odpisována. Podnik je ovšem povinen každoročně jejich vykazovanou účetní hodnotu testovat na snížení hodnoty v souladu s IAS 36 a zkoumat, zda se již doba použitelnosti nestala určitelnou. (7)

Podle českých předpisů se majetek odpisuje v souladu s odpisovým plánem, který si účetní jednotka stanovuje sama, přičemž postupuje v souladu s § 56 Vyhlášky č. 500. S ohledem na věrné zobrazení skutečnosti je možné při odpisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu. Mezi nejznámější způsoby účetního odpisování patří rovnoměrné odpisy, zrychlené odpisy (metoda DDB, SYD) a odpisy výkonové. Účetní jednotka má povinnost odpisovat veškerý dlouhodobý nehmotný majetek až na výjimky uvedené § 56 odst. 10 Vyhlášky č. 500 (např. nedokončený dlouhodobý majetek). (10, 12)

2.1.5 Srovnání IAS 38 s českou účetní legislativou

Problematika dlouhodobých nehmotných aktiv je rozebrána podrobněji v IFRS v porovnání s českou úpravou. Rozdílný přístup vyvstává při uznání některých druhů majetku za dlouhodobý nehmotný majetek. Například standardy na rozdíl od českých předpisů neuznávají za nehmotné aktivum zřizovací výdaje, neboť nesplňují kritérium budoucího ekonomického prospěchu. Na druhé straně české předpisy neřeší problém nákladů na webové stránky. Oba systémy definují, že nehmotný majetek se aktivuje až v době, kdy je již připraven k využití. (9)

Podle IFRS je rozlišován nehmotný majetek s neurčitelnou dobou životnosti, který se neodepisuje. V ČR je povinnost až na výjimky odepisovat veškerý majetek. Česká účetní legislativa povoluje oceňování pouze na bázi historických cen, zatímco ve standardu je možné nehmotné aktivum přecenit na reálnou hodnotu. (9)

Tabulka 3: Přehled srovnání IAS 38 s ČÚL ve vybraných účetních oblastech (9)

IFRS	ČÚL
Vykázání v rozvaze	
Nehmotná aktiva musí odpovídat definičním znakům – identifikovatelnost, kontrolovatelnost a budoucí ekonomický prospěch.	Zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill s dobou použitelnosti nad 1 rok, technické zhodnocení nehmotného majetku, jiný dlouhodobý nehmotný majetek.
Prvotní ocenění	
V pořizovacích cenách.	V pořizovacích cenách.
Zřizovací výdaje	
Účtují se přímo do nákladů.	Definovány jako nehmotný majetek a následně odepisovány.
Výdaje na výzkum	
Účtují se přímo do nákladů.	Aktivovány jako nehmotný majetek a následně odepisovány.
Výdaje na vývoj	
Vykazují se jako aktivum, jestliže je pravděpodobné, že účetní jednotce přinesou ekonomický prospěch.	Jsou účtovány jako nehmotné aktivum a následně odepisovány do nákladů.
Nehmotná aktiva vytvořená ve vlastní režii	
Částky vzniklé v souvislosti s vytvářením nehmotných aktiv ve vlastní režii jsou účtovány do nákladů s výjimkou určitých nákladů na vývoj.	Jestliže se s nimi bude obchodovat, jsou zahrnuty do nehmotných aktiv.
Specifika odpisování dlouhodobého nehmotného aktiva	
Nehmotná aktiva jsou pro účely amortizace rozdělena na aktiva s určitelnou dobou použitelnosti a aktiva, u nichž doba životnosti není určitelná.	Dlouhodobý nehmotný majetek se odpisuje postupně v průběhu jeho životnosti.
Aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti	
Po výchozím ocenění je nehmotné aktivum vedeno v pořizovací ceně snížené o ztráty ze snížení hodnoty. Tato aktiva se neodepisují, ale jsou pravidelně každoročně testována na snížení hodnoty.	Není řešeno.
Přecenění na reálnou hodnotu	
Reálná hodnota musí být určena aktivním trhem.	Není povoleno.

2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

„Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje hmotná aktiva, která jsou účetní jednotkou pořízena za účelem dlouhodobého používání při běžné činnosti. Dlouhodobá hmotná aktiva určená k užívání jsou upravena až na specifikované výjimky v rámci IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.“ (1, str. 97)

IAS 16 se týká veškerých pozemků, budov a zařízení, které účetní jednotka drží z důvodu využívání ve výrobě nebo zásobování zbožím, službami či slouží k administrativním účelům. U majetku se očekává, že bude využíván déle než jedno účetní období. Zároveň bude podniku přinášet ekonomický prospěch a jeho pořizovací cena je spolehlivě ocenitelná. V okamžiku, kdy položka vykázaná v rozvaze přestává kritéria splňovat, je nutno daný majetek vyřadit jednorázovým odpisem zůstatkové hodnoty majetku do nákladů. (1, 7)

Standard nestanovuje minimální výši pro zařazení pozemků, budov a zařízení do dlouhodobých aktiv. Daná problematika je v kompetenci samotné účetní jednotky. Náhradní díly jsou většinou chápány jako zásoby a do nákladů jsou účtovány v okamžiku spotřeby. Jedná-li se však o významné náhradní díly, u kterých podnik očekává, že budou využívány déle než jedno účetní období, pak se zařazují do standardu IAS 16. (7)

Oblasti dlouhodobých hmotných aktiv, které jsou vyňaty z působnosti standardu IAS 16 a upravují je vlastní standardy, jsou následující:

- IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti
- IAS 17 – Leasingy.
- IAS 40 – Investice do nemovitostí.
- IAS 41 – Zemědělství. (1)

Dlouhodobý hmotný majetek dle českých předpisů je majetek, jenž má fyzickou povahu a není určen k obchodování. Paragraf 7 Vyhlášky č. 500 definuje majetek jako nemovitosti, u kterých se nebere zřetel na jejich výši ocenění a dobu použitelnosti, dále

movité věci, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jiný dlouhodobý hmotný majetek. (10)

2.2.1 Výchozí ocenění

Při pořízení jsou položky pozemků, budov a zařízení oceněny pořizovacími náklady, které zahrnují:

- Cenu pořízení po odečtení slev včetně cla a nevratných daní.
- Odhad nákladů na demontáž a uvedení místa do původního stavu.
- Přímě přiřaditelné náklady (mzdové a osobní náklady, náklady na přípravu místa, dopravu, manipulaci, instalaci, montáž, náklady na testování aktiva po odečtení výnosů z výrobků prodaných ve fázi testování, úroky v souladu se standardem *IAS 23 – Výpůjční náklady*). (9)

Náklady, které nepatří do pořizovací ceny, a účetní jednotka je zahrnuje do nákladů v okamžiku vynaložení, jsou:

- Administrativní náklady a ostatní všeobecné režijní náklady.
- Náklady na otevření nového zařízení, záběh výroby a jiné předvýrobní náklady.
- Náklady na představení nového produktu, např. náklady na reklamu.
- Náklady spojené s podnikáním v nové lokalitě či s novými zákazníky. (9)

Jestliže je úhrada za pořízení majetku odložena, je nutno pořizovací cenu diskontovat na současnou hodnotu. (13)

Podle české účetní legislativy konkrétně § 47 Vyhlášky č. 500 součástí ocenění hmotného aktiva je cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením. Zejména se jedná o náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, clo, dopravu, montáž, licenci, patenty a jiné. Česká účetní legislativa nabízí širší možnosti vedlejších nákladů zahrnutých do vstupní ceny. Součástí vedlejších pořizovacích nákladů však nejsou náklady související s demontáží a odstraněním aktiva a dále náklady vymezené v § 47 odst. 2 Vyhlášky č. 500. (12)

2.2.2 Následné ocenění

Výdaje na technické zhodnocení, opravy a udržování jsou označovány za tzv. následné výdaje. Tyto náklady se stanou součástí ocenění aktiva, jestliže se zlepší jeho výkonnost a účetní jednotka bude mít větší ekonomický prospěch. Naopak výdaje na pravidelnou údržbu a opravy, nepřinášejí zhodnocení aktiva a jsou účtovány do nákladů. (1)

Pro následné ocenění standard nabízí dva modely – model ocenění pořizovacími náklady nebo model přecenění. Účetní jednotka si zvolí jedno pravidlo a aplikuje jej na celou třídu pozemků, budov a zařízení. U modelu pořizovací ceny se přecenění směrem nahoru neúčtuje. Snížení pořizovací ceny o oprávký a ztráty ze znehodnocení se účtuje výsledkově. Model přecenění umožňuje přecenit majetek jak směrem nahoru, tak směrem dolů. Zvýšení hodnoty se vykáže pomocí fondu z přecenění ve vlastním kapitálu nebo jako výnos¹. Snížení hodnoty se účtuje jako náklad. (1, 9)

Česká účetní legislativa nepovoluje až na výjimky² majetek přeceňovat. Aktiva jsou vykázána v historických cenách snížených o oprávký a kumulovanou výši opravných položek. Opravy se účtují přímo do nákladů. Jedná-li se o technické zhodnocení, které odpovídá definici uvedené v § 33 ZDP, pak je o jeho hodnotu majetek navýšen. (6)

2.2.3 Odpisování

Pro stanovení odpisů se uplatňuje tzv. komponentní přístup, to znamená, že jednotlivé složky dlouhodobého aktiva se odpisují odděleně. Dané kritérium má logický důsledek – IFRS, neuznávají rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Jestliže má společnost potřebu tvořit rezervu na opravy aktiva, jedná se o důkaz toho, že má špatně stanovené odpisy. Standard kromě požadavku na komponentní přístup dále uvádí obecná kritéria. Odpisování začíná až v okamžiku, kdy je majetek připraven k využití a končí v okamžiku prodeje či vyřazení. Vybraná metoda by měla odpovídat způsobu, kterým je ekonomický prospěch plynoucí z aktiva podnikem využíván. V praxi převládá

¹ Přecenění zvyšuje hodnotu majetku, jehož hodnota byla předtím snížena.

² Například cenné papíry.

metoda lineární, ale lze využít taktéž výkonovou metodu a metodu zmenšujícího se základu. Odpis se účtuje jako náklad a jeho výše je závislá na výši vstupní ceny, době životnosti a na zvolené metodě odpisování. Ve standardu se dále uvádí, že by podnik při výpočtu odpisů měl brát na zřetel případnou zbytkovou hodnotu. Výpočet odpisů pak nevyhází z pořizovací ceny, nýbrž z tzv. odpisové základny. (7)

Odpisování majetku podle českých předpisů je srovnatelné s IFRS. Daná problematika je řešena v § 56 Vyhlášky č. 500. Většina položek dlouhodobého hmotného majetku je odpisována jako celek. Nově od roku 2010 lze použít metodu komponentního odpisování, kdy se majetek účtuje a vykazuje jako celek, ale jednotlivé části jsou odpisovány jednotlivě. (6, 8)

2.2.4 Srovnání IAS 16 s českou účetní legislativou

Oba účetní systémy obsahují obdobné definice pozemků, budov a zařízení. Oblast účtování má však řadu rozdílů. Jedná se například o náhradní díly. Ty se dle českých účetních předpisů vedou jako zásoby, na rozdíl od IFRS, které rozlišuje navíc významné náhradní díly, které se klasifikují jako pozemky, budovy a zařízení. (9)

V následující tabulce je zobrazen přehled vybraných rozdílů mezi oběma systémy.

Tabulka 4a: Přehled srovnání IAS 16 s ČÚL ve vybraných oblastech (9)

IFRS	ČÚL
Účetní zachycení	
Kritéria pro účtování o dlouhodobém majetku podle IFRS (pravděpodobnost budoucího ekonomického prospěchu, spolehlivost stanovení pořizovací ceny). Do pořizovací ceny se zahrnují náklady na demontáž a náklady na odstranění aktiva.	Aktivují a odpisuje se hmotná aktivita, je-li jejich pořizovací cena vyšší než cena stanovená vnitřními předpisy a očekává se, že aktivum bude využitelné déle než 1 rok. Ekonomický prospěch není kritériem pro uznání majetku (v aktivech se nevykazuje majetek pořízený prostřednictvím finančního leasingu). Majetek vykazuje a odepisuje podnik, který má k němu vlastnické právo nebo jiné právo. Právo vlastnictví převažuje nad ekonomickou podstatou.

Tabulka 4b: Přehled srovnání IAS 16 s ČÚL ve vybraných oblastech – pokračování (9)

Požizovací náklady	
Součástí jsou odhadnuté náklady na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu.	Součástí pořizovací ceny nejsou zahrnuty náklady na demontáž a náklady na uvedení místa do původního stavu.
Úrokové náklady	
Úrokové náklady jsou do aktiv zahrnovány.	Existuje možnost volby, jestli zahrnout úroky z úvěru do pořizovací ceny nebo je účtovat do nákladů.
Následné výdaje	
Následné výdaje se účtují do nákladů. Výměna dílu může být aktivována do majetku, jestliže dostojí specifickým kritériím.	Technické zhodnocení zvyšuje hodnotu dlouhodobého majetku, jestliže náklady na něj v úhrnu za účetní období překročí částku 40 000 Kč a pokud je v daném účetním období uvedeno do užívání.
Následné oceňování	
Existuje možnost přeceňování na reálnou hodnotu.	Přecenění není povoleno. Aktivum je vedeno v pořizovací ceně snížené o oprávky a snížení hodnoty.
Komponentní odepisování	
Používá se. Náhradní díly se aktivují.	Povoleno od r. 2010. Náhradní díly dlouhodobým aktivem nejsou.
Zbytková hodnota	
Používá se.	Od roku 2009 je povolena.

2.3 Dlouhodobá aktiva držaná za účelem prodeje

Danou problematikou se zabývá standard IFRS 5. Cílem standardu je, aby aktiva, která nejsou určena k používání, neboť je účetní jednotka drží se záměrem budoucího prodeje, byla odděleně vykázána. Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji se ocení buď hodnotou fair value sníženou o náklady z prodeje nebo účetní hodnotou. Ocenění je voleno na bázi nižší z těchto dvou částek. Aktivum se již neodpisuje, ale testuje se na snížení hodnoty. (3)

Standard formuluje kritéria pro klasifikaci aktiv určených k prodeji:

- Užitek, který se očekává z aktiva, bude docílen prodejem a nikoliv jeho používáním.

- Prodej je vysoce pravděpodobný.
- Účetní jednotka směřuje činnost k prodeji aktiva – vyhledává kupce, uvádí aktivum na trh.
- K prodeji by mělo dojít do jednoho roku. (1)

Tato problematika není v české právní úpravě řešena. Aktiva jsou oceněna a vykázána v rozvaze až do okamžiku jejich vyřazení. (18)

2.4 Investice do nemovitostí

Standard *IAS 40 – Investice do nemovitostí* – je používán při účtování pozemků, budov držených vlastníkem nebo nájemcem za účelem dosažení výnosů plynoucího z nájemného nebo za účelem kapitálového zhodnocení. (13)

Problémy nastávají v některých případech, kdy je obtížné určit, zda se má o majetku účtovat jako o investici do nemovitosti nebo jako o majetku užívaném vlastníkem. Například budova, která slouží k pronájmu, může být současně místem, kde má účetní jednotka vlastní kancelář. V tomto případě je nutné posoudit, zda kanceláře tvoří podstatnou část budovy, jestli jsou tyto části oddělitelné a samostatně prodejné. (9)

Transfer „do a z“ kategorie investice do nemovitostí může být proveden až tehdy, kdy skutečně dojde ke změně užívání. Převody jsou následující:

- IAS 40 → IAS 16 Fair value k datu převodu se považuje za pořizovací cenu.
- IAS 40 → IAS 2 Transfer je možný pouze v případě, že byly zahájeny činnosti směřující k rekonstrukci majetku. Výchozím oceněním je reálná hodnota k datu převodu.
- IAS 16 → IAS 40 Snížení účetní hodnoty je účtováno jako náklad, jestliže v minulosti nemovitost nebyla přeceněna³. Jestliže došlo ke zvýšení hodnoty, pak se vykazuje jako výnos pouze do výše, ve které byla v minulosti zaúčtována ztráta ze snížení hodnoty. Zbývající část je vykázána jako přecenění ve vlastním kapitálu. Při prodeji nebo vyřazení nemovitosti je související fond z přecenění převeden do nerozděleného zisku. (13)

³ V případě, že v minulosti byla nemovitost přeceněna, bude nejprve snížen fond z přecenění.

- IAS 2 → IAS 40 Rozdíl mezi fair value nemovitosti a její účetní hodnotou se zaúčtuje ve výsledovce daného období. (13)

Investice do nemovitostí nejsou v českých účetních předpisech upraveny. Majetek, který je držen za účelem pronájmu, je součástí dlouhodobého hmotného majetku a přijaté nájemné není nikterak odlišeno od výsledků jiných podnikových činností. (1)

2.5 Leasing

Leasing je definován jako dohoda mezi pronajímatelem a nájemcem, kdy nájemce získává za úplatu od pronajímatele právo užívat smlouvou dohodnuté aktivum na stanovenou dobu. (7)

Z hlediska českých předpisů je leasing zpravidla třístranný právní vztah mezi dodavatelem, pronajímatelem a nájemcem, při kterém pronajímatel kupuje od dodavatele majetek a poskytuje jej za úplatu do užívání nájemci. Rozlišují se dva základní typy leasingu, které se liší délkou pronájmu, účelem, ke kterému slouží a přechodem vlastnického práva na konci leasingu. Jedná se o provozní (operativní) a finanční (kapitálový) leasing. Pojem finanční leasing je vymezen v § 21d zákona o daních z příjmů jako přenechání věci⁴ k užití jinému za úplatu, pokud je ve smlouvě ujednáno, že po uplynutí určité sjednané doby se vlastnické právo převede na uživatele. Vlastníkem aktiva je po celou dobu trvání leasingu pronajímatel. Ten je dle české legislativy oprávněn majetek vykazovat v rozvaze a odpisovat jej. (10, 11, 23)

Leasingem se zabývá standard IAS 17. Rozlišovány jsou dva typy leasingových smluv – finanční leasing a operativní leasing. Při operativním leasingu se nepřevádějí všechna rizika a užitky. U finančního leasingu se na nájemce převádí všechna rizika a odměny, které vyplývají z vlastnictví aktiva. Vlastnické právo ovšem být převedeno nemusí. (7, 15)

⁴ S výjimkou věci, která je nehmotným majetkem.

Standard uvádí některé indikátory, které vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního:

- Na konci nájemní smlouvy dochází k převodu vlastnictví na nájemce.
- Nájemce drží opci na nákup aktiva za cenu, která bude nižší než reálná hodnota k datu možného uplatnění opčního práva.
- Jestliže nájemce zruší leasingovou smlouvu, pak ponese veškeré související ztráty pronajímatele.
- Doba leasingu tvoří podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, přitom vlastnictví být převedeno nemusí.
- V okamžiku sjednání leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná hodnotě fair value pronajatého aktiva, nebo je vyšší.
- Pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze nájemce je schopen je využít bez zásadních úprav.
- Nájemci připadají zisky nebo ztráty vznikající změnou fair value zbytkové hodnoty.
- Nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné. (3)

2.5.1 Finanční leasing u nájemce

Jelikož nájemce nese břemeno rizik vyplývajících z držení aktiva a současně užívá jeho výhody a odměny, vykáže aktivum v rozvaze on. Zároveň vykáže závazek vůči pronajímateli. Aktivum je účtováno do majetku v hodnotě nižší – buď v tržní hodnotě tohoto majetku, nebo v současné hodnotě leasingových plateb a ve stejné hodnotě jako závazek v pasivech. Pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb je potřeba využít vhodnou úrokovou sazbu. Nájemce by uvítal implicitní úrokovou míru, tedy tu, kterou za financování požaduje pronajímatel. Implicitní úroková míra ovšem nebývá nájemci známá, proto je nutné zjistit, kolik by nájemce zaplatil za sjednání obdobného leasingu, nebo si vypůjčil peníze v bance. Standard takto zjistitelnou částku definuje jako inkrementální úrokovou sazbu. (1, 2, 15)

V rozvaze účetní jednotka vykazuje netto hodnotu majetku pod finančním leasingem. Zůstatek leasingového závazku se rozděluje na závazek krátkodobý a dlouhodobý. Ve výsledovce podnik prezentuje odpisy, úrokové náklady a popřípadě jiné náklady, např. pojistné. (9)

Finanční leasing v českých podmínkách značně zkresluje vypovídací schopnost účetních výkazů a to proto, že dle českých předpisů se najatý předmět nepovoluje vykázat do aktiv a tudíž se ani neodpisuje. V aktivech se pouze vykazuje časové rozlišení leasingových splátek a v nákladech nalezneme splátku nájemného. Závazek z leasingu se v národních podmínkách nestává součástí pasiv. Nájemce vykáže předmět smlouvy na analytických účtech a informace o leasingu jsou zjištělné z přílohy účetní závěrky. (9)

2.5.2 Finanční leasing u pronajímatele

Pronajímatel vykazuje v rozvaze pohledávku za nájemcem, která se snižuje s přijatými platbami. Předmět leasingu v jeho fyzické podstatě, a tudíž i jeho odpisy, přestává vykazovat. Standard požaduje zveřejnit tzv. hrubé investice do leasingu a dosud nerealizovatelné finanční výnosy (úroky). Z rozdílu uvedených položek vznikne tzv. čistá investice do leasingu. Hrubá investice představuje součet všech leasingových plateb, které se v průběhu trvání leasingu uskuteční, případně se do hrubé investice začleňuje nezaručená zbytková hodnota⁵. (1, 7)

V pojetí českých standardů pronajímatel nadále v rozvaze uvádí předmět leasingu a odpisuje jej. Časové rozlišení leasingových splátek je zveřejněno v pasivech a jednotlivé splátky jsou zachyceny ve výnosech. (9)

⁵ Aktivum bude po skončení doby pronájmu vráceno pronajímateli. Z pohledu pronajímatele se jeho hodnota přičítá, jelikož představuje jeho nepeněžní příjem.

Tabulka 5: Přehled srovnání IAS 17 s ČÚL ve vybraných oblastech (9)

IFRS	ČÚL
Klasifikace leasingu	
Přednost obsahu před formou.	Přednost právní formy před ekonomickou podstatou.
Podmínky finančního leasingu	
Standard uvádí některé indikátory, které vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního. Na nájemce musí být převedena všechna rizika i výhody plynoucí z držení aktiva.	Aby byl leasing klasifikován jako finanční, musí být sjednán převod vlastnictví na konci nájemní doby. Za finanční leasing se nemůže považovat DNM.
Vykazování finančního leasingu	
Předmět vykazuje nájemce v rozvaze a jeho hodnotu snižuje odpisováním. Majetek se účtuje buď v reálné hodnotě, nebo pokud je nižší, tak v současné hodnotě minimálních leasingových plateb.	Předmět vykazuje v rozvaze pronajímatel a jeho hodnotu snižuje odpisováním.
Operativní leasing	
Právo k užívání majetku, po uplynutí stanovené doby trvání je předmět vrácen zpět pronajímateli. Pronajímatel vykazuje aktivum ve své rozvaze.	Srovnatelné s IFRS.

2.6 Zásoby

Oceňováním zásob a jejich následným vykázáním v nákladech se zabývá standard *IAS 2 – Zásoby*.

Standard definuje zásoby jako aktiva:

- držena za účelem prodeje v běžném podnikání,
- aktiva ve výrobním procesu držena k prodeji,
- materiál či jiné dodávky, které budou spotřebovány ve výrobě nebo při poskytování služeb. (7)

Náhradní díly standard považuje za zásoby, avšak významné náhradní díly dlouhodobé povahy⁶ jsou vyňaty z daného standardu a jsou řešeny standardem *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*.

⁶ Využitelnost je delší než 1 rok.

Standard neupravuje nedokončené dlouhodobé zakázky (ať již hmotné nebo nehmotné povahy) vyplývajících ze stavebních smluv (dlouhodobé kontrakty⁷), dále biologická aktiva se vztahem k zemědělské produkci⁸ a finanční nástroje. (7, 13)

Zásoby můžeme členit na nakoupené (zboží určené k dalšímu prodeji, materiál určený pro další spotřebu) a vyráběné (výrobky a nedokončená výroba, rozpracované zakázky). (1)

V ČÚL jsou zásoby definovány velice podobně: „jsou drženy za účelem dalšího prodeje a to v procesu výroby, nebo k prodeji ve formě materiálu nebo jako dodávky ke spotřebě ve výrobním procesu, či poskytování služeb“. (16, str. 49)

Zásoby jsou vymezeny ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. Rozdílné pojetí je u významných náhradních dílů, kdy je české předpisy považují za běžné zásoby.

2.6.1 Oceňování zásob

Základem pro oceňování zásob je pořizovací cena, která však při vykazování nesmí převyšovat čistou realizovatelnou hodnotu.

Při vykazování zásob postupuje účetní jednotka dle následující tabulky. (9)

Tabulka 6: Schéma vykazování zásob (Vlastní zpracování na základě zdroje (1))

PN > ČRH	Zásoby vykážeme v čisté realizovatelné hodnotě
PN = ČRH	Zásoby vykážeme v pořizovacích nákladech
PN < ČRH	Zásoby vykážeme v pořizovacích nákladech
ČRH	Prodejní cena – náklady na dokončení zásob a jejich prodej

Oproti některým jiným standardům⁹, standard neumožňuje přecenění zásob na reálnou hodnotu směrem nahoru. Zpětné zvýšení hodnoty je povoleno pouze do výše pořizovací ceny. (7)

Pořizovací náklady u nakupovaných zásob zahrnují náklady na nákup. Patří do nich cena pořízení zásob, přepravní náklady, náklady na manipulaci, dovozní cla

⁷ Jsou upraveny standardem IAS 11 – Stavební smlouvy.

⁸ Jsou upravena standardem IAS 41 – Zemědělství.

⁹ Např. IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení; IAS 41 – Zemědělství.

a nevratné daně. Součástí nákladů na pořízení zásob jsou také ostatní náklady, jež jsou přímo přiřaditelné k pořízení zboží, materiálu, služeb. Do pořizovací ceny se nepromítá vzniklý kurzový rozdíl, neboť není součástí operací souvisejících s pořízením zásob. (7) Zásoby vytvořené ve vlastní režii se oceňují vlastními náklady. Patří mezi ně přímé výrobní náklady (přímé mzdy) a přímo přiřaditelné variabilní a fixní režijní náklady. (1)

Česká účetní legislativa oceňuje zásoby pořizovací cenou, vlastními náklady a ve specifických případech reprodukční pořizovací cenou. (10)

2.7 Výnosy

Pro účtování a vykazování výnosů se vychází z ustanovení Koncepčního rámce a z jednotlivých standardů, které upravují konkrétní situace. Název standardu IAS 18 zní „Výnosy“ – „Revenues“. Koncepční rámec však udává, že pojem income (výnosy) obsahuje pojem revenues (výnosy – tržby) a gains (výnosy – zisky, přírůstky). (1)

Výnosy jsou dle standardu definovány jako hrubé přírůstky ekonomického prospěchu, které vznikají při běžném podnikovém provozu. Výnosy se uznávají a zachycují pouze v případě, že je vysoce pravděpodobné, že tyto užitky do podniku poplynou. Důležité je dodržení věcného a časového souladu výnosů a nákladů. Mnohdy je nutné pro správné zachycení identifikovat jednotlivé složky transakce, naopak v některých případech je nutné posoudit dohromady více souvisejících transakcí. (1, 7)

Dle ČÚL je okamžik účtování výnosů spojován s převodem vlastnictví nebo poskytnutím služby. Vyskytuje se zde absence zásady přechodu odměn a rizik, proto mezi oběma účetními systémy existuje zásadní rozdíl, který vede k odlišnému účtování. (18)

2.7.1 Oceňování

Výnosy se dle standardu oceňují ve fair value přijaté či nárokové protihodnoty po odečtení eventuálních slev poskytnutých účetní jednotkou. Jestliže je platba odložena, pak je reálná hodnota nižší než nominální. Jejich rozdílem vzniká úrokový výnos, který se vykáže ve výsledovce. (1)

Vykazování tržeb z prodeje zboží

Výnos z prodeje zboží je vykázán, jestliže jsou splněny všechny tyto podmínky:

- Na kupujícího byla převedena všechna rizika a odměny vyplývající z vlastnictví zboží.
- Účetní jednotka si neponechala ani manažerskou angažovanost, či kontrolu nad prodaným zbožím.
- Částku výnosu lze spolehlivě ocenit.
- Je pravděpodobné, že účetní jednotce poplynou ekonomické užitky spojené s transakcí.
- Náklady vzniklé v souvislosti s uskutečněnou transakcí jsou spolehlivě určitelné.

(7)

Vykazování tržeb z poskytnutých služeb

Výše vykazované služby závisí na stupni dokončené transakce. Je-li služba poskytnuta jednorázově, účtuje se tržba k okamžiku jejího poskytnutí. Jestliže má služba dlouhodobé trvání, používá se metoda procenta dokončení. (7)

Oceněním výnosů se ČÚL nezabývá. Převažuje zde formální a právní interpretace. (18)

2.8 Daně ze zisku

Daně ze zisku jsou upraveny standardem IAS 12, jehož cílem je stanovit přístup k účetnímu řešení splatné daně, odloženého závazku a odložené daňové pohledávky. Splatná daň je standardem definována jako částka placená za daňové období vycházející z daňového základu a stanovené sazby daně z příjmů. Odložený daňový závazek či odložená pohledávka se vztahují k dočasným rozdílům, které plynou z odlišného účetního a daňového pojetí aktiv a závazků a jsou vykazovány jako budoucí platba nebo příjem. Pro ocenění odložené daně se použijí daňové sazby, které se očekávají v obdobích předpokládané realizace přechodných rozdílů. Odložené daňové pohledávky a závazky se nevykazují v současné hodnotě, tj. nediskontují se. (2, 19)

Odloženou daň dle ČÚL jsou povinny účtovat účetní jednotky tvořící konsolidační celek nebo ty, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní jednotky mohou dobrovolně o odložené dani účtovat. (22)

3 APLIKACE POŽADAVKŮ IAS/IFRS NA VYBRANÉ POLOŽKY OBCHODNÍ KORPORACE ABC, S.R.O.

Na základě poznatků získaných z teoretické části diplomové práce je následující část věnována aplikaci požadavků IAS/IFRS na vybrané položky konkrétní účetní jednotky. Potřebné informace byly získány z její účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2012. Účetní závěrku tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha v účetní závěrce. Další podnikové podklady potřebné k analýze byly získány z interních dokumentů a z osobních rozhovorů s hlavní účetní.

3.1 Základní údaje o obchodní korporaci

Obchodní korporace¹⁰, zvolená pro aplikaci požadavků IAS/IFRS má právní formu společnost s ručením omezeným (a dále jen jako společnost¹¹). Společnost je dcerou německého holdingu a na trhu působí již 13 let. Na základě požadavku zástupců obchodní korporace, nebude v práci použito skutečné obchodní jméno, ale název fiktivní a to ABC, s.r.o. (26)

Předmětem podnikání je:

- Koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej.
- Montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení.
- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.
- Výroba plastových a pryžových výrobků.
- Výroba strojů a zařízení. (21)

Hlavním výrobním programem jsou polypropylenové a polyetylenové desky a plastové profily vyráběné technologií vytlačování. Mezi široký sortiment nabízených produktů se dále řadí svařovací dráty pro speciální oblast použití, komplexní systémy

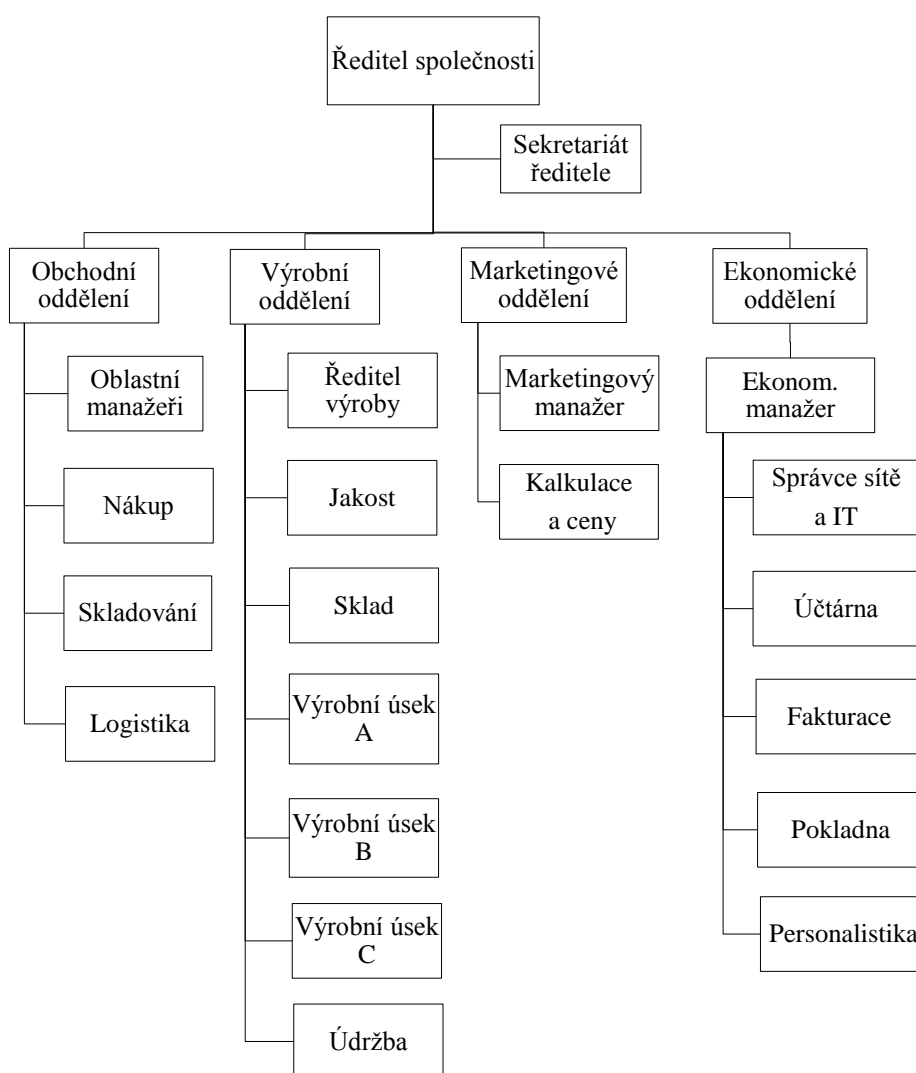
¹⁰ Pod pojem obchodní korporace zahrnuje zákon o obchodních korporacích ZOK přesněji § 1 všechny formy obchodních společností (spol. s ručením omezeným, akciovou spol., veřejnou obchodní spol., komanditní spol., evropskou spol. a evropské hospodářské zájmové sdružení) i družstva (25)

¹¹ Dle aktuální právní úpravy představuje termín společnost sdružení společníků. V této práci však není termínem společnost myšleno sdružení společníků dle § 2716 zákona č.89/2012 Sb. Z tohoto důvodu je nutné dát si pozor, aby nedošlo k mylné interpretaci. Společností je chápána vybraná obchodní korporace ABC, s.r.o. (29)

pro pokládání plynovodního a vodovodního potrubí a výroba a servis strojního zařízení. Výroba je soustředěna ve třech nově zrekonstruovaných halách. (21)

Primárním cílem společnosti je uspokojit požadavky odběratelů v množství, čase a požadované kvalitě. Intenzivně se soustředí na průzkum trhu za účelem optimalizace výrobního programu a svůj podíl na trhu se snaží rozšiřovat. V oblasti obchodních vztahů se snaží vydobýt pověst spolehlivého partnera. (26)

Organizační struktura



Obrázek 1: Organizační struktura (Zdroj: vlastní zpracování na základě (21))

3.2 Analýza výkazů společnosti

V rámci rozboru účetních výkazů je provedena analýza, ve které jsou porovnávány jednotlivé položky v letech 2012 a 2011 a dále je sledován jejich vzájemně působící vliv.

3.2.1 Rozvaha

Aktiva

Suma podnikových aktiv v běžném účetním období činí 215 354 tis. Kč. Daná hodnota vyjadřuje, že se jedná o středně velkou společnost. Uvedená netto částka je oproti minulému roku o 32 223 tis. Kč nižší. V procentním vyjádření se jedná o 13% snížení. Pokles byl zapříčiněn zejména snížením zásob a peněžních prostředků na bankovních účtech.

V rámci stálých aktiv je možné sledovat mírnou rostoucí tendenci. Dlouhodobý majetek je tvořen dlouhodobým hmotným a dlouhodobým nehmotným majetkem. Dlouhodobý nehmotný majetek představuje pouze počítačový software, který je již téměř odepsán. Oprávky tvoří 96 % původní hodnoty. Ostatním nehmotným majetkem účetní jednotka nedisponuje. Nemá žádná ocenitelná práva – patenty, licence apod. Z čehož je patrné, že společnost nepůsobí v oblasti podnikání, kde je nutné mít konkurenční výhodu výzkumu a vývoje.

Z položek tvořící skladbu DHM, mají nejpodstatnější vliv stavby. Ty tvoří přibližně 58 % dlouhodobého hmotného majetku. Další významnou položkou jsou samostatné movité věci a soubory movitých věcí – mající téměř 38% účast na DHM. Ty jsou záúčtovány v netto hodnotě 21 865 tis. Kč a oproti minulému roku se navýšily o 686 tis. Kč. Při pohledu na jejich hodnotu brutto a hodnotu opravek, je patrné, že stroje a zařízení jsou z 67 % odepsané. Jelikož netto hodnota samostatných movitých věcí mírně vzrostla, společnost svůj majetek neustále obnovuje. Společnost vlastní také pozemky v částce 2 115 tis. Kč. Jejich hodnota se v komparaci s minulým rokem zvýšila o 599 tis. Kč. Společnost v daném roce rozšiřovala svou výrobní kapacitu

a zakoupila menší budovu včetně pozemku, nyní sloužící jako skladovací prostory. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek neeviduje. (21, 26)

Položky dlouhodobého finančního majetku nejsou ve výkazu vyplněny, z čehož vyplývá, že společnost nemá rozhodující ani podstatný vliv na řízení nebo provozování jiného podniku.

Z oběžných aktiv je patrné, že největší podíl zaujímají zásoby (41 %) a krátkodobé pohledávky (40 %). Oběžná aktiva jsou vykázána v netto hodnotě 155 991 tis. Kč. V předcházejícím roce byla jejich suma o 33 931 tis. Kč vyšší. Pokles oběžných aktiv byl zapříčiněn snížením zboží a peněžních prostředků.

Zásoby v částce 64 657 tis. Kč jsou tvořeny ze 76 % materiálem. Dále se na zásobách podílí nedokončená výroba a polotovary, výrobky, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby.

Krátkodobé pohledávky vůči minulému roku mírně poklesly a jejich hodnota je 63 099 tis. Kč. Vysoký procentní podíl zaujímají, jak ilustruje tabulka 7 pohledávky z obchodních vztahů. Jsou zaúčtovány v netto výši 59 395 tis. Kč a jejich hodnota je v porovnání s minulým účetním obdobím vyšší. Při výpočtu doby obratu pohledávek¹² bylo zjištěno, že společnost dostává zaplacenou od svých odběratelů cca 63 dní od fakturace. Nejedná se o pozitivní výsledek a pro budoucí stabilitu podniku by se doba měla snižovat.

Ukazatel DOP byl srovnán s ukazatelem doby obratu závazků¹³. DOZ vyjadřuje platební morálku společnosti – jak dlouho odkládá platbu faktur a tím využívá bezúročný dodavatelský úvěr. Podnik své závazky hradí v průběhu 22 dnů. Z uvedeného výsledku lze vyvodit, že obchodní deficit nevypovídá o financování provozu podniku pomocí dodavatelů. Z velikosti pohledávek z obchodních vztahů a jejich doby obratu s porovnáním se závazky, vyplynula negativní situace a společnost by se měla zaměřit na jejich efektivnějším řízení.

¹² Doba obratu pohledávek (DOP) = pohledávky z obchodních vztahů / denní tržby.

¹³ Doba obratu závazků (DOZ) = závazky z obchodních vztahů / (denní výkonová spotřeba + náklady na prodané zboží).

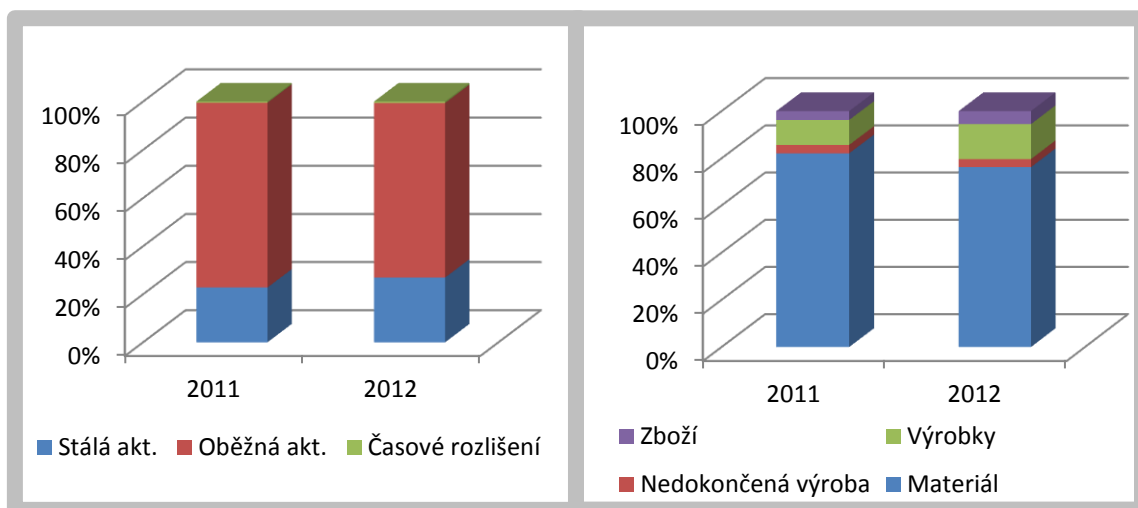
Hotovostní peníze společnost eviduje ve výši 917 tis. Kč. Peníze na BÚ jsou v částce 27 311 tis. Kč, jedná se téměř o dvojnásobné snížení oproti minulému účetnímu období. Z analýzy KFM dále vyplývá, že společnost neobchoduje s krátkodobými cennými papíry a podíly.

Ve sledovaném období podnik vykazuje náklady příštích období a příjmy příštích období. Náklady příštích období jsou zaznamenány v částce 1 237 tis. Kč, daná položka skrývá převážně leasingové splátky.

Tabulka 7: Vertikální a horizontální analýza aktiv (Zdroj: vlastní zpracování na základě (21))

Položka	Vertikální analýza v %		Horizontální analýza	
	2011	2012	změna 2012/2011	
			v tis. Kč	v %
AKTIVA CELKEM	100,00	100,00	-32 223	-13,02
Stálá aktiva	22,80	26,94	1 566	2,77
Dlouhodobý nehmotný majetek	0,19	0,10	-251	-54,09
Dlouhodobý hmotný majetek	22,61	26,84	1 817	3,25
Stavby	13,44	15,61	334	1,00
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	8,55	10,15	686	3,24
Oběžná aktiva	76,71	72,43	-33 931	-17,87
Zásoby	33,48	30,02	-18 232	-22,00
Materiál	27,35	22,81	-18 591	-27,45
Výrobky	3,53	4,45	840	9,62
Krátkodobé pohledávky	25,71	29,30	-550	-0,86
Pohledávky z obchodních vztahů	23,41	27,58	1 438	2,48
Krátkodobý finanční majetek	17,52	13,11	-15 149	-34,92
Účty v bankách	17,16	12,68	-15 161	-35,70
Časové rozlišení	0,49	0,63	142	11,69

Levá část tabulky ilustruje vertikální analýzu. Vertikální analýza vyjadřuje vztah nejdůležitějších složek aktiv k celkovým aktivům. Na základě provedené analýzy disponují největším podílem oběžná aktiva. Pravá část tabulky zobrazuje horizontální analýzu aktiv. Horizontální analýzou byly zjištěny změny vybraných majetkových položek ve sledovaném období roku 2012.



Graf 1: Struktura aktiv (v %)

(Zdroj: vlastní zpracování)

Graf 2: Struktura zásob (v %)

(Zdroj: vlastní zpracování)

Pasiva

Poměr vlastního kapitálu k celkovým pasivům dosahuje v běžném účetním období přibližně 89 %. V období předcházejícím činil tento poměr 68 %. Hodnota základního kapitálu je 26 100 tis. Kč, tatáž částka byla vykázána i v minulém účetním období. Společnost nevykazuje změny základního kapitálu, kapitálové fondy. Hodnota zákonného rezervního fondu je shodná jak v běžném tak v minulém účetním období a činí 15 % ZK.

Nerozdělený zisk minulých let v běžném účetním období dosáhl hodnoty 125 230 tis. Kč, což představuje 50% nárůst oproti předcházejícímu účetnímu období. Výsledek hospodaření za běžné období dosahuje 36 280 tis. Kč. V komparaci s období předcházejícím se zisk snížil o 42 208 tis. Kč. V relativním vyjádření se jedná o 54% pokles.

Poměr cizích zdrojů k hodnotě celkových pasiv je přibližně 11 %. Tento ukazatel zadluženosti dosahoval v minulém účetním období 31 %. Největší zásluhu na snížení hodnoty cizích zdrojů mají závazky plynoucí z obchodních vztahů, které se v komparaci s minulým obdobím snížily z částky 36 222 tis. Kč na 13 292 tis. Kč.

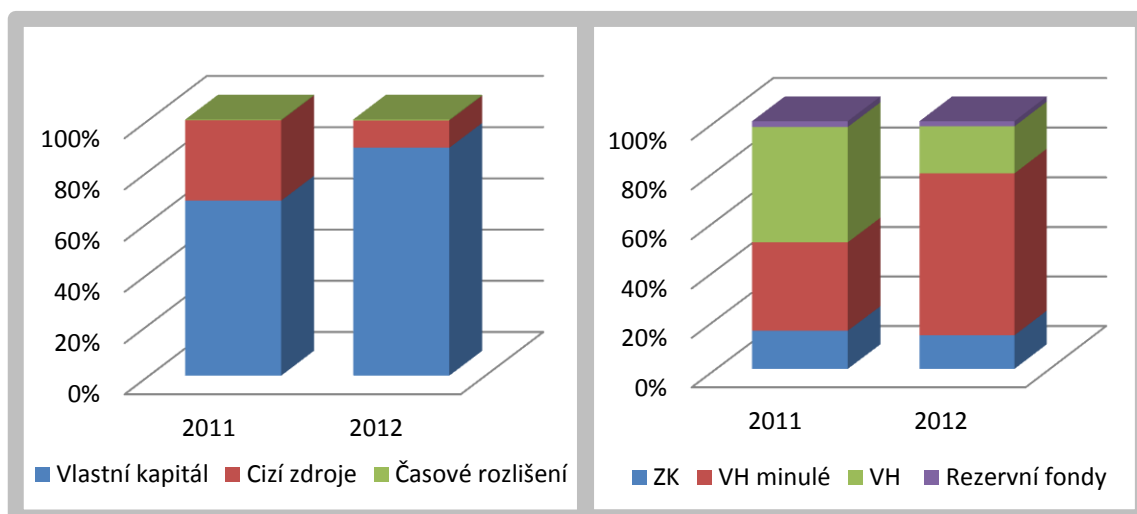
Společnost v běžném ani v minulém období netvoří žádné rezervy, taktéž nevykazuje mimo odloženého daňového závazku jiné položky v oddíle dlouhodobých závazků.

Krátkodobé závazky se v běžném účetním období snížily o téměř 50 000 tis. Kč, což v relativním vyjádření představuje pokles o 70 % původní hodnoty. Největší váhou, jak již bylo napsáno výše, se na snížení podílely závazky vůči dodavatelům, které se snížily o 63 %. To značí dvě situace. Společnosti se mohla zlepšit platební morálka nebo se oslabil její pozice na trhu a její dodavatelé nejsou ochotni poskytovat obchodní úvěry. Výrazně oproti minulému období poklesly daňové závazky. Tento pokles se dá vysvětlit poklesem výsledku hospodaření. Na snížení krátkodobých závazků se taktéž zásadní mírou podílelo splacení závazků vůči společníkům a vyrovnání jiných závazků. Co se týče bankovních úvěrů a výpomocí, společnost v běžném účetním období splatila krátkodobý bankovní úvěr a v současné době žádný úvěr nevyužívá.

Tabulka 8: Vertikální a horizontální analýza pasiv (Zdroj: vlastní zpracování na základě (21))

Položka	Vertikální analýza v %		Horizontální analýza	
	2011	2012	změna 2012/2011	
			v tis. Kč	v %
Pasiva celkem	100,00	100,00	-32 223	-13,02
Vlastní kapitál	68,31	88,97	22 480	13,29
Základní kapitál	10,54	12,12	0	0,00
Výsledek hospodaření minulých let	24,45	58,15	64 688	106,85
VH běžného účetního období	31,70	16,85	-42 208	-53,78
Cizí zdroje	31,36	10,67	-54 661	-70,40
Krátkodobé závazky	28,88	10,02	-49 923	-69,83
Závazky z obchodních vztahů	14,63	6,17	-22 930	-63,30
Časové rozlišení	0,33	0,36	-42	-5,20

V následujících grafech je zachycena struktura pasiv a struktura vlastních zdrojů.



Graf 3: Struktura pasiv (v %)

(Zdroj: vlastní zpracování)

Graf 4: Struktura vlastního kapitálu (v %)

(Zdroj: vlastní zpracování)

3.2.2 Výkaz zisku a ztráty

Tržby za prodej zboží, které společnost eviduje ve výši 8 248 tis. Kč, se v roce 2012 snížily o 1 322 tis. Kč. V relativním vyjádření se jedná o 13,8 %. Obchodní marže neboli rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou činí v běžném období 15,25 %. V předešlém roce vykazuje obchodní marže nižší hodnotu a to 14,19 %.

Výkony v komparaci s předcházejícím rokem klesly o 26 % a dosahují 337 767 tis. Kč. Z poměru tržeb za prodej zboží a tržeb za prodej vlastních výrobků je na celkových tržbách patrné, že se společnost zabývá výrobní činností.

U výkonové spotřeby je možné zaznamenat taktéž pokles, který dosahuje snížení 23% bodů. Vrátime-li se zpátky k výkonům, zde došlo ke snížení o 26 %. Náklady tedy poklesly v menší míře než tržby. Strukturu výkonové spotřeby tvoří spotřeba materiálu a energie (83% účast) a služby (17% podíl). Přidaná hodnota vypočtená součtem obchodní marže a výkonů a odečtením výkonové spotřeby v běžném období klesla o 58 294 tis. Kč. V relativním vyjádření pokles činí 26 %.

Významnou nákladovou položkou jsou osobní náklady. Osobní náklady jsou tvořeny 76 % náklady mzdovými. Ty se oproti minulému roku snížily, což se

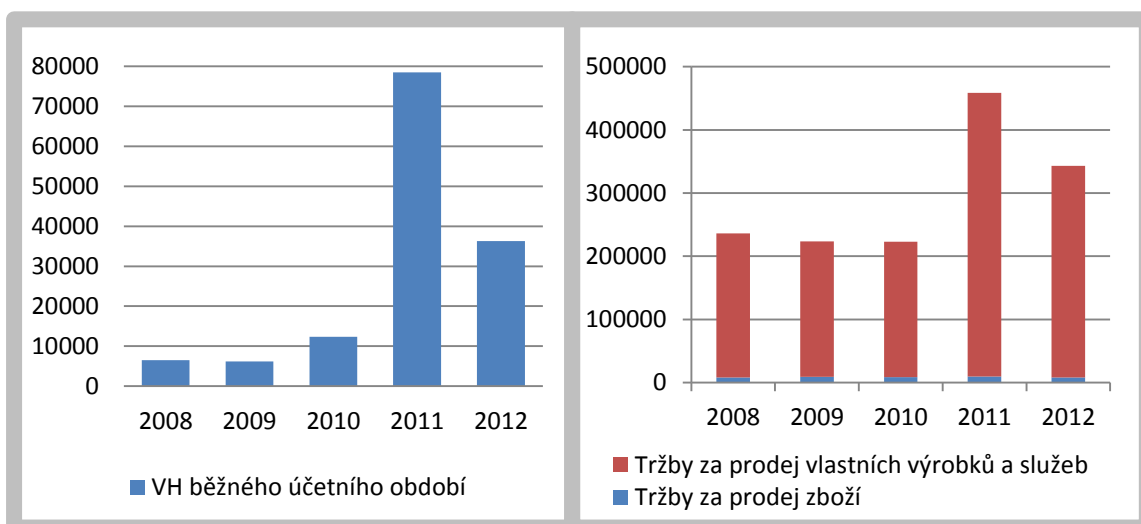
samozřejmě projevilo i na celkovém poklesu osobních nákladů. Pokles mzdových a tím i osobních nákladů byl způsoben zejména snížením počtu zaměstnanců a to ze 138 osob na 125. V osobních nákladech jsou obsaženy i náklady sociální. Sociální náklady jsou tvořeny náklady na pracovní a sociální podmínky a péči o zdraví zaměstnanců. Společnost poskytuje i jiné benefity, například příspěvek na stravenky. (26)

Provozní výsledek hospodaření se ve sledovaném roce 2012 snížil z minulých 101 392 tis. Kč na 43 575 tis. Kč. Pokles činí v absolutním vyjádření 57 817 tis. Kč. Jedná se o téměř 58% snížení dané zejména poklesem odbytu produkce.

Finanční výsledek hospodaření nabývá na rozdíl od předcházejícího období kladné hodnoty a to z důvodu nižších ostatních finančních nákladů způsobených snížením kurzových ztrát.

Společnost v obou sledovaných letech dosáhla kladného výsledku hospodaření za účetní období. V roce 2012 byl zaznamenán ve výši 36 280 tis. Kč a v roce 2011 ve výši 78 488 tis. Kč. Nižší výsledek v běžném účetním období byl zapříčiněn, jak již bylo uvedeno, nižším VH z provozní činnosti.

Na následujících grafech je možné pozorovat vývoj výsledku hospodaření běžného účetního období a vývoj tržeb v letech 2008–2012. Z grafu je patrné, že nejlepšího výsledku hospodaření společnost dosáhla v roce 2011. V tomto roce se tržby zdvojnásobily a čistý zisk představoval hodnotu 6x vyšší než v roce předešlém.



Graf 5: Vývoj VH běžného období (v tis. Kč)
(Zdroj: vlastní zpracování)

Graf 6: Vývoj tržeb (v tis. Kč)
(Zdroj: vlastní zpracování)

3.3 Nehmotná aktiva

Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM) je oceňován v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení a další náklady související s pořízením – náklady na přepravné, montáž, clo. Za dlouhodobý nehmotný majetek společnost považuje aktivum s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v ocenění převyšující částku 60 000 Kč. Daná hranice je v souladu se vstupní cenou, kterou stanovuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů pro uznání DNM. Jiná nehmotná aktiva jsou účtována ihned do spotřeby. Ve své vnitřní směrnici o evidenci majetku společnost stanovuje drobný dlouhodobý nehmotný majetek, za který považuje majetek, jež má dobu použitelnosti delší než jeden rok, je oceněn v částce nad 10 000 Kč a nepřesahuje 60 000 Kč. Tento majetek společnost eviduje na analytickém účtu 518.901 – *Drobný nehmotný majetek*. (26)

DNM tvoří ekonomický, projekční a informační software, který je ke dni 31. 12. 2012 vykázán v netto částce 213 tis. Kč. Společnost se na jeho vytvoření nepodílela, majetek byl pořízen formou nákupu. Účetní jednotka nehmotné aktivum odepisuje lineárně dle předpokládané doby využitelnosti. Aby mohlo být aktivum uznáno dle IAS 38 musí splňovat určitá kritéria – identifikovatelnost, kontrolovatelnost

a užitečnost. Software vykázaný účetní jednotkou tato kritéria splňuje a vykáže se dle IAS/IFRS v nezměněném stavu. (21, 26)

3.4 Hmotná aktiva

Společnost ve své účetní závěrce sestavené ke dni 31.12.2012 eviduje dlouhodobý hmotný majetek v netto částce 57 793 tis. Kč. Jeho strukturu tvoří pozemky, stavby a samostatné movité věci a soubory movitých věcí. DHM je oceňován v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení a další náklady související s nákupem aktiva. Společnost dle své interní směrnice rozlišuje majetek dlouhodobý hmotný, jehož vstupní cena činí více než 40 000 Kč a dlouhodobý drobný majetek, který nabývá částky 20 000–39 999 Kč. Účetní odpisy jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a očekávané doby životnosti příslušného majetku. Společnost odepisuje majetek lineárně od měsíce následujícího po měsíci, kdy byl zařazen do užívání. Předpokládaná životnost bývá stanovena u strojů, přístrojů a zařízení v rozmezí od 3 do 8 let, dopravních prostředků 5 let a inventáře 4–12 let. Majetek s hodnotou pod 20 000 Kč je účtován ihned do spotřeby, společnost o něm vede analytickou evidenci na účtu 501.902 – *Drobný hmotný majetek*.(21, 26)

Pro další postup je nutné ověřit, jestli položky obsažené v dlouhodobém majetku splňují podmínky definované standardem IAS 16 a posoudit i aktiva evidovaná na jiném účtu, zda nesplňují podmínky pro vykázání dle tohoto standardu.

Doba použitelnosti jednotlivých aktiv odráží jejich skutečnou amortizaci. Účetní odpisy jsou u každého majetku stanoveny jednotlivě na základě jejich předpokládané doby využitelnosti. Daný postup odpovídá požadavkům IAS/IFRS. Standard dále požaduje, aby účetní jednotka stanovila zbytkovou hodnotou u majetku, u kterého se domnívá, že bude na konci jeho životnosti prodán. Společnost však daný termín nezavádí a odepisuje majetek bez ohledu na zbytkovou hodnotu. (26)

Společnost nicméně předpokládá, že některé stroje nebude užívat až do úplného opotřebení, ale plánuje po určité době používání jejich prodej. To znamená, že je potřeba provést úpravu odpisů s ohledem na očekávanou zbytkovou hodnotu, kterou podnik musí každoročně prověřovat, zda odpovídá skutečnému stavu.

V následující tabulce je uvedena úprava odpisů u majetku, u kterého byla stanovena předpokládaná zbytková hodnota. V důsledku změn vznikne rozdíl, který je vykázán ve výsledovce u položky odpisů.

Tabulka 9: Úprava odpisů DHM z důvodu stanovení zbytkové hodnoty [v Kč]

(Zdroj: vlastní zpracování na základě (21))

Položka dlouhodobého hmotného majetku	Datum pořízení	Pořizovací cena	Zbytková hodnota k 31.12.12	Odpisová základna	Odpis k 31.12.12	Odpis k 31.12.12 po změně	Rozdíl do VH
Dodávka Renault	10.12.2010	320 500	50 000	270 500	64 100	54 100	10 000
Dodávka VW Transp.	12.9.2008	415 000	55 000	360 000	83 000	72 000	11 000
Osobní auto, Škoda Oct.	7.2.2012	287 000	35 000	252 000	47 833	42 000	5 833
Osobní auto, Škoda Oct.	5.6.2009	320 500	35 000	285 500	64 100	57 100	7 000
Vysokozdvížený vozík	12.3.2007	489 000	45 000	444 000	81 500	74 000	7 500
CNC ohýbačka	18.9.2011	980 000	75 000	905 000	122 500	113 125	9 375
Vysokozdvížený vozík	17.12.2007	752 530	50 000	702 530	94 066	87 816	6 250
Vysokozdvížený vozík Maximal FD 15	14.5.2008	345 000	30 000	315 000	69 000	63 000	6 000
Vytlačovací stroj Boco	1.10.2011	958 000	20 000	938 000	95 800	93 800	2 000
Chladicí lis	28.5.2012	320 000	10 000	310 000	37 333	36 167	1 166
CNC frézka	6.3.2006	752 000	35 000	717 000	94 000	89 625	4 375
Manuální stroj STHT	28.4.2008	650 000	50 000	600 000	81 250	75 000	6 250
Extrudér	21.8.2009	130 000	10 000	120 000	26 000	24 000	2 000
Celkem					960 482	881 733	78 749

Shrnutí úprav:

- Ve výkazu zisku a ztráty je nutné snížit položku odpisů o 78 749 Kč.

Na analytickém účtu 501.902 účetní jednotka eviduje drobný majetek, který má vstupní cenu nižší než 20 000 Kč. Z hlediska standardu IAS 16 je nutné posoudit, jestli některý majetek nemá použitelnost delší než jeden rok. Drobný majetek převážně zahrnuje drobné ruční pomůcky a nářadí, u kterých bývá zpravidla krátká doba použitelnosti, často se opotřebovává a obměňuje. Jejich hodnota není pro vzniklé změny příliš významná a pořizovací cena drobného nářadí činí v průměru 4 320 Kč, proto

na něj nebude brán zřetel. Na kartě drobného majetku byl přesto objeven majetek, jehož hodnota není bezvýznamná, předpokládá se, že bude využíván po období delší než jeden rok a společnosti přinese ekonomický užitek. (26)

V následující tabulce je uveden přehled drobného majetku pořízeného v průběhu účetního období roku 2012, jenž je aktivován do rozvahy společnosti.

Tabulka 10: Aktivace drobného majetku do rozvahy v [v Kč]

(Zdroj: vlastní zpracování na základě (21))

Položka analytické evidence	Datum pořízení	Pořizovací cena	Očekávaná životnost (v letech)	Odpis k 31. 12. 2012
Notebook Acer	18. 3. 2012	16 000	3	4 000
Notebook Acer	18. 3. 2012	16 000	3	4 000
Notebook Acer	18. 3. 2012	16 000	3	4 000
Tiskárna multifunkční	15. 4. 2012	18 900	3	4 200
Horkovzdušná pistole	25. 1. 2012	14 800	2	6 783
Úhlová bruska Makita	10. 7. 2012	11 000	2	2 292
Data projektor	12. 2. 2012	18 650	2	7 771
Vysokozdvížený vozík SDJ1016B	2. 5. 2012	19 500	2	5 691
Pásová pila	7. 2. 2012	18 700	3	5 190
Paletový vozík	6. 8. 2012	18 950	3	2 104
Celkem		168 500		46 031

Shrnutí úprav:

- Do majetku společnosti respektive do položky *Pozemky, budovy a zařízení* se zahrne drobný hmotný majetek v částce 168 500 Kč. Současně stejnou částkou bude ponížěn nákladový účet 501.
- Do nákladů na účet 551 se zaúčtují odpisy ve výši 46 031 Kč. O stejnou částku bude snížen majetek v rozvaze formou opravek.

V majetku je dále evidován výrobní stroj, který společnost pořídila v druhé půli ledna roku 2008. Do užívání byl zařazen k 31. 1. 2008 a od následujícího měsíce je lineárně odpisován. Odhadovaná životnost stroje byla stanovena na 12 let. Pořizovací cena činila 3 250 000 Kč. Na tomto stroji je nutné nahradit po 4 letech stlačovací píst, který se stává vlivem častého používání nevhodným. Cena výměnného zařízení je

150 000 Kč. Společnost výměnu pístu klasifikovala jako opravu stroje a zaúčtovala do nákladů. Z hlediska standardů IAS/IFRS se jedná o výměnu náhradního dílu a účetní jednotka musí uplatnit komponentní přístup odpisování a to z důvodu, že je aktivum tvořeno z několika složek s odlišnou dobou životnosti. (26)

- Pořizovací cena aktiva 3 250 000 Kč
- Předpokládaná životnost 12 let
- Pořízení 18. 01. 2008
- Zahájení odpisování 01. 02. 2008 (21)

Následující tabulky dokumentují rozdíly v účtování. Nejprve je zobrazeno původní zaúčtování a odpisování provedené účetní jednotkou, poté je znázorněna transformace vykazování daného aktiva, aby byla v souladu s předpisy IAS/IFRS.

Tabulka 11: Účtování stroje dle ČÚL [v Kč] (Zdroj: vlastní zpracování)

	2008	2009	2010	2011	2012
Odpis stroje	248 264	270 833	270 833	270 833	270 833
Účetní hodnota (netto hodnota)	3 001 736	2 730 903	2 460 069	2 189 236	1 918 403
Výměna pístu – náklad					150 000
Vliv na VH	-248 264	-270 833	-270 833	-270 833	-420 833

Výměna pístu nastává po 4 letech životnosti. Nový píst byl pořízen na začátku roku 2012 a byl zaúčtován do nákladů.

Tabulka 12: Zobrazení majetku dle IFRS – komponentní odpisování [v Kč]

(Zdroj: vlastní zpracování)

	2008	2009	2010	2011	2012
Odpis stroje	236 806	258 334	258 334	258 334	258 334
Odpis výměnného dílu	34 375	37 500	37 500	37 500	37 500
Účetní hodnota linky jako celku	2 978 819	2 682 985	2 387 151	2 091 317	1 945 483
Vliv na VH	-271 181	-295 834	-295 834	-295 834	-295 834

Poznámky k tabulce:

IFRS požaduje, aby byl majetek odpisován odděleně. Výpočtový postup je následující:

- Od stroje pořízeného v roce 2008 se z ceny odečte píst. Pro stroj a píst se odděleně vypočítají odpisy.
- Odpis stroje v roce 2008: $[(3\,250\,000 - 150\,000) / 144] * 11 = 236\,806$ Kč, odpis stroje v následujících letech $3\,100\,000 / 12 = 258\,334$ Kč.
- Odpis pístu v roce 2008: $(150\,000 / 48) * 11 = 34\,375$ Kč, odpis pístu v následujících letech $150\,000 / 4 = 37\,500$ Kč.

U aktiva nebyla stanovena zbytková hodnota, neboť společnost plánuje jeho využití až do konce životnosti. Hlavním důvodem je také skutečnost, že daný majetek je kvůli své specifčnosti již dále neprodejný. (26)

Z porovnání obou účetních systémů je patrné, že při odpisování majetku z pohledu IFRS dochází k rovnoměrnému rozložení nákladů bez ohledu na situaci, zda v daném roce dochází k výměně náhradního dílu či nikoli.

V následující tabulce jsou uvedeny úpravy spojené s odpisováním stroje dle IFRS. V rámci úprav dojde u položky *Pozemky, budovy a zařízení* ke zvýšení zůstatkové ceny stroje o 27 083 Kč. Nákladová položka se zvýší o odpisy v částce 25 000 Kč a zároveň se zaúčtuje zrušení opravy na účtu opravy a udržování v částce 150 000 Kč. Operace má vliv na VH minulých let, který se sníží o 97 916 Kč.

Tabulka 13: Úpravy spojené s odpisováním dle IAS/IFRS (Zdroj: vlastní zpracování)

Popis	Účet	Má Dáti [v Kč]	Dal [v Kč]
Rozdíl v hodnotě majetku v roce 2012	022	27	
Rozdíl v odpisech v roce 2012	551	25	
Stornování zaúčtování opravy	511	-150	
Vliv na VH minulých let	428		-98

3.5 Finanční leasing

Smlouva o finančním leasingu

Dne 20. 03. 2010 společnost uzavřela smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí najatého majetku. Náležitosti leasingové smlouvy jsou následující:

- Předmět leasingu: stroj CNC
- Doba pronájmu: 60 měsíců
- Datum převzetí najaté věci: 20. 03. 2010
- Pořizovací cena: 830 500 Kč
- Suma leasingových splátek: 882 000 Kč
- Zůstatková cena: 1 200 Kč
- Mimořádná leasingová splátka: 180 000 Kč (21)

První splátka je splatná v den uzavření leasingu. Další splátky jsou stanoveny s měsíčním plněním se splatností do 15. dne příslušného měsíce.

3.5.1 Účetní zachycení finančního leasingu dle českých účetních standardů

Až do skončení doby trvání smlouvy o finančním leasingu a uhrazení kupní ceny nájemcem je vlastníkem dané věci pronajímatel, proto dle ČÚL najatý přístroj není v rozvaze vykázán. Po dobu leasingové smlouvy se v rozvaze účtuje pouze o první leasingové splátce (časově rozlišené do nákladů) a o závazcích z běžných splátek nájemného. (15)

Mimořádnou splátku hrazenou předem nájemce zaúčtuje při úhradě na účet 381 a následně jej v průběhu leasingového vztahu „rozpouští“ do nákladů, to znamená, že každý měsíc přeúčtuje poměrnou část mimořádné splátky z účtu 381 – *Náklady příštích období na účet 518 – Ostatní služby*. (15)

Tabulka 14: Finanční leasing dle ČÚL (Zdroj: vlastní zpracování na základě 10)

Popis hospodářské operace v roce 2010	Částka [v Kč]	MD	D
Úhrada mimořádné splátky	180 000	381	221
Zaúčtování splátek	882 000	381	479
Úhrada řádné splátky	147 000	479	221
Časové rozlišení splátek	147 000	518	381
Zúčtování části mimořádné splátky	30 000	518	381
Popis hospodářské operace v roce 2011¹⁴	Částka [v Kč]	MD	D
Úhrada řádné splátky	176 400	479	221
Časové rozlišení splátek	176 400	518	381
Zúčtování části mimořádné splátky	36 000	518	381
Popis hospodářské operace v roce 2010	Částka [v Kč]	MD	D
Úhrada řádné splátky	29 400	479	221
Časové rozlišení splátek	29 400	518	381
Zúčtování části mimořádné splátky	6 000	518	381
Odkup předmětu leasingu	1 200	042	479
Úhrada dlužné částky	1 200	479	221
Zařazení předmětu smlouvy do užívání	1 200	022	042

3.5.2 Finanční leasing dle IFRS

Nejprve je nutné posoudit, zda se jedná o leasing finanční či operativní. Z leasingové smlouvy vyplývá, že nájemce má na konci doby pronájmu právo na převod do svého vlastnictví. Taktéž všechna podstatná rizika a užitky, jež se pojí s užíváním aktiva, jsou převedeny na nájemce. Z těchto hledisek vyplývá, že se skutečně jedná o finanční leasing a společnost předmět leasingu zahrne mezi svůj majetek.

Při vykazování finančního leasingu dle mezinárodních standardů finančního výkaznictví, konkrétně dle *IAS 17 – Leasingy*, musí být předmět smlouvy zařazen do majetku v hodnotě nižší – buď v tržní hodnotě tohoto majetku, nebo v současné hodnotě leasingových plateb a ve stejné hodnotě jako závazek v pasivech. (2)

Současná hodnota se vypočítá diskontováním jednotlivých leasingových splátek pomocí implicitní úrokové sazby nebo inkrementální úrokové míry nájemce. Inkrementální úroková míra představuje úrok, který by nájemce zaplatil za podobný

¹⁴ Rok 2012 – 2014 je účtován stejně jako rok 2011.

leasing, či který by byl vynaložen v situaci, kdy by si musel finanční prostředky vypůjčit.

Výpočet současné hodnoty

$$PV = \sum [P / (1 + i)^n]$$

P jednotlivé leasingové splátky

i úroková míra

n počet plateb (2)

Úroková míra, kterou by společnost zaplatila za získání úvěru k přímému nákupu je stanovena na 9,8 %.

Tabulka 15a: Výpočet současné hodnoty splátek (Zdroj: vlastní zpracování na základě (2))

Počet splátek	Splatnost	Splátka [v Kč]	Hodnota jmenovatele	Současná hodnota splátky [v Kč]
0	20.03.2010	180 000,00	nepřečítává se	180000,00
0	20.03.2010	14 700,00	nepřečítává se	14700,00
1	01.04.2010	14 700,00	1,00817	14580,92
2	01.05.2010	14 700,00	1,01640	14462,81
3	01.06.2010	14 700,00	1,02470	14345,65
4	01.07.2010	14 700,00	1,03307	14229,45
5	01.08.2010	14 700,00	1,04151	14114,18
6	01.09.2010	14 700,00	1,05001	13999,85
7	01.10.2010	14 700,00	1,05859	13886,44
8	01.11.2010	14 700,00	1,06723	13773,95
9	01.12.2010	14 700,00	1,07595	13662,38
10	01.01.2011	14 700,00	1,08473	13551,71
11	01.02.2011	14 700,00	1,09359	13441,93
12	01.03.2011	14 700,00	1,10252	13333,04
13	01.04.2011	14 700,00	1,11153	13225,04
14	01.05.2011	14 700,00	1,12061	13117,91
15	01.06.2011	14 700,00	1,12976	13011,65
16	01.07.2011	14 700,00	1,13898	12906,25
17	01.08.2011	14 700,00	1,14829	12801,70
18	01.09.2011	14 700,00	1,15766	12698,00
19	01.10.2011	14 700,00	1,16712	12595,14
20	01.11.2011	14 700,00	1,17665	12493,11
21	01.12.2011	14 700,00	1,18626	12391,91
22	01.01.2012	14 700,00	1,19595	12291,53
23	01.02.2012	14 700,00	1,20571	12191,96
24	01.03.2012	14 700,00	1,21556	12093,20
25	01.04.2012	14 700,00	1,22549	11995,24

Tabulka 16b: Výpočet současné hodnoty splátek – pokračování

(Zdroj: vlastní zpracování na základě (2))

Počet splátek	Splatnost	Splátka [v Kč]	Hodnota jmenovatele	Současná hodnota splátky [v Kč]
26	01.05.2012	14 700,00	1,23549	11898,07
27	01.06.2012	14 700,00	1,24558	11801,69
28	01.07.2012	14 700,00	1,25576	11706,09
29	01.08.2012	14 700,00	1,26601	11611,27
30	01.09.2012	14 700,00	1,27635	11517,21
31	01.10.2012	14 700,00	1,28677	11423,91
32	01.11.2012	14 700,00	1,29728	11331,37
33	01.12.2012	14 700,00	1,30788	11239,58
34	01.01.2013	14 700,00	1,31856	11148,54
35	01.02.2013	14 700,00	1,32933	11058,23
36	01.03.2013	14 700,00	1,34018	10968,65
37	01.04.2013	14 700,00	1,35113	10879,80
38	01.05.2013	14 700,00	1,36216	10791,67
39	01.06.2013	14 700,00	1,37329	10704,25
40	01.07.2013	14 700,00	1,38450	10617,54
41	01.08.2013	14 700,00	1,39581	10531,53
42	01.09.2013	14 700,00	1,40721	10446,22
43	01.10.2013	14 700,00	1,41870	10361,60
44	01.11.2013	14 700,00	1,43029	10277,67
45	01.12.2013	14 700,00	1,44197	10194,41
46	01.01.2014	14 700,00	1,45374	10111,83
47	01.02.2014	14 700,00	1,46561	10029,92
48	01.03.2014	14 700,00	1,47758	9948,67
49	01.04.2014	14 700,00	1,48965	9868,09
50	01.05.2014	14 700,00	1,50182	9788,15
51	01.06.2014	14 700,00	1,51408	9708,86
52	01.07.2014	14 700,00	1,52645	9630,21
53	01.08.2014	14 700,00	1,53891	9552,20
54	01.09.2014	14 700,00	1,55148	9474,83
55	01.10.2014	14 700,00	1,56415	9398,07
56	01.11.2014	14 700,00	1,57692	9321,95
57	01.12.2014	14 700,00	1,58980	9246,43
58	01.01.2015	14 700,00	1,60279	9171,53
59	01.02.2015	14 700,00	1,61588	9097,24
60	01.03.2015	1 200,00	1,62907	736,62
Celkem		1 063 200,00		881488,88

Z uvedené tabulky byla zjištěna výše současné hodnoty minimálních leasingových splátek, která činí 881 489 Kč. Daná částka se porovná s fair value majetku, tj. s cenou, která je uvedena ve smlouvě. Ta dosahuje hodnoty 830 500 Kč. Fair value je tedy nižší než vypočtená současná hodnota, a proto se použije pro ocenění majetku a závazku ona.

Dalším krokem je výpočet odpovídající úrokové míry daného aktiva. Nejprve se do řádku počáteční stav vyplní stav dluhu, který se vykáže ve fair value. Poté se systémem „pokus – omyl“, vyplňuje úroková míra do té doby, než se zůstatková cena nerovná skutečné zůstatkové ceně či alespoň se jí nebude přibližovat.

Tabulka 17a: Výpočet úrokového nákladu (Zdroj: vlastní zpracování na základě (2))

Počet splátek	Splatnost	Splátka [v Kč]	Úrok [v Kč]	Úroková míra za období jedné splátky	Stav dluhu [v Kč]	Snížení dluhu o částku [v Kč]
				1,102165	830500	
0	20.03.2010	180 000,00	X	nediskontuje se		180 000,00
0	20.03.2010	14 700,00	X	nediskontuje se	650 500,00	14 700,00
1	01.04.2010	14 700,00	7007,57	1,102165	635 800,00	7 692,43
2	01.05.2010	14 700,00	6922,78	1,102165	628 107,57	7 777,22
3	01.06.2010	14 700,00	6837,06	1,102165	620 330,35	7 862,94
4	01.07.2010	14 700,00	6750,40	1,102165	612 467,41	7 949,60
5	01.08.2010	14 700,00	6662,78	1,102165	604 517,81	8 037,22
6	01.09.2010	14 700,00	6574,20	1,102165	596 480,60	8 125,80
7	01.10.2010	14 700,00	6484,64	1,102165	588 354,80	8 215,36
8	01.11.2010	14 700,00	6394,09	1,102165	580 139,44	8 305,91
9	01.12.2010	14 700,00	6302,55	1,102165	571 833,53	8 397,45
10	01.01.2011	14 700,00	6210,00	1,102165	563 436,08	8 490,00
11	01.02.2011	14 700,00	6116,42	1,102165	554 946,08	8 583,58
12	01.03.2011	14 700,00	6021,82	1,102165	546 362,50	8 678,18
13	01.04.2011	14 700,00	5926,17	1,102165	537 684,31	8 773,83
14	01.05.2011	14 700,00	5829,47	1,102165	528 910,48	8 870,53
15	01.06.2011	14 700,00	5731,70	1,102165	520 039,95	8 968,30
16	01.07.2011	14 700,00	5632,85	1,102165	511 071,65	9 067,15
17	01.08.2011	14 700,00	5532,92	1,102165	502 004,50	9 167,08
18	01.09.2011	14 700,00	5431,88	1,102165	492 837,42	9 268,12
19	01.10.2011	14 700,00	5329,73	1,102165	483 569,30	9 370,27
20	01.11.2011	14 700,00	5226,46	1,102165	474 199,03	9 473,54
21	01.12.2011	14 700,00	5122,04	1,102165	464 725,48	9 577,96
22	01.01.2012	14 700,00	5016,48	1,102165	455 147,53	9 683,52
23	01.02.2012	14 700,00	4909,75	1,102165	445 464,00	9 790,25
24	01.03.2012	14 700,00	4801,84	1,102165	435 673,75	9 898,16
25	01.04.2012	14 700,00	4692,75	1,102165	425 775,60	10 007,25
26	01.05.2012	14 700,00	4582,45	1,102165	415 768,34	10 117,55
27	01.06.2012	14 700,00	4470,94	1,102165	405 650,80	10 229,06
28	01.07.2012	14 700,00	4358,20	1,102165	395 421,74	10 341,80
29	01.08.2012	14 700,00	4244,22	1,102165	385 079,94	10 455,78
30	01.09.2012	14 700,00	4128,98	1,102165	374 624,16	10 571,02
31	01.10.2012	14 700,00	4012,47	1,102165	364 053,13	10 687,53

Tabulka 18b: Výpočet úrokového nákladu – pokračování

(Zdroj: vlastní zpracování na základě (2))

Počet splátek	Splatnost	Splátka [v Kč]	Úrok [v Kč]	Úroková míra za období jedné splátky	Stav dluhu [v Kč]	Snížení dluhu o částku [v Kč]
32	01.11.2012	14 700,00	3894,67	1,102165	353 365,60	10 805,33
33	01.12.2012	14 700,00	3775,58	1,102165	342 560,27	10 924,42
34	01.01.2013	14 700,00	3655,17	1,102165	331 635,85	11 044,83
35	01.02.2013	14 700,00	3533,44	1,102165	320 591,02	11 166,56
36	01.03.2013	14 700,00	3410,37	1,102165	309 424,47	11 289,63
37	01.04.2013	14 700,00	3285,94	1,102165	298 134,83	11 414,06
38	01.05.2013	14 700,00	3160,14	1,102165	286 720,77	11 539,86
39	01.06.2013	14 700,00	3032,95	1,102165	275 180,91	11 667,05
40	01.07.2013	14 700,00	2904,36	1,102165	263 513,86	11 795,64
41	01.08.2013	14 700,00	2774,35	1,102165	251 718,21	11 925,65
42	01.09.2013	14 700,00	2642,91	1,102165	239 792,56	12 057,09
43	01.10.2013	14 700,00	2510,02	1,102165	227 735,47	12 189,98
44	01.11.2013	14 700,00	2375,67	1,102165	215 545,49	12 324,33
45	01.12.2013	14 700,00	2239,83	1,102165	203 221,16	12 460,17
46	01.01.2014	14 700,00	2102,50	1,102165	190 760,99	12 597,50
47	01.02.2014	14 700,00	1963,66	1,102165	178 163,49	12 736,34
48	01.03.2014	14 700,00	1823,28	1,102165	165 427,15	12 876,72
49	01.04.2014	14 700,00	1681,36	1,102165	152 550,43	13 018,64
50	01.05.2014	14 700,00	1537,87	1,102165	139 531,79	13 162,13
51	01.06.2014	14 700,00	1392,80	1,102165	126 369,66	13 307,20
52	01.07.2014	14 700,00	1246,13	1,102165	113 062,46	13 453,87
53	01.08.2014	14 700,00	1097,85	1,102165	99 608,59	13 602,15
54	01.09.2014	14 700,00	947,93	1,102165	86 006,45	13 752,07
55	01.10.2014	14 700,00	796,36	1,102165	72 254,38	13 903,64
56	01.11.2014	14 700,00	643,12	1,102165	58 350,74	14 056,88
57	01.12.2014	14 700,00	488,19	1,102165	44 293,86	14 211,81
58	01.01.2015	14 700,00	331,55	1,102165	30 082,05	14 368,45
59	01.02.2015	14 700,00	173,19	1,102165	15 713,61	14 526,81
60	01.03.2015	1 200,00	13,08	1,102165	1 186,80	1 186,92
Celkem		1 063 200				830 500

Jelikož hodnota majetku bude účtována jako dlouhodobý hmotný majetek, je nutné vypočítat jeho odpisový plán. Životnost zařízení je stanoveno na 8 let, tj. bude odpisováno lineární metodou po dobu 96 měsíců. Společnost u daného majetku nepředpokládá jeho prodej na konci životnosti, proto zbytková hodnota není stanovena. Výpočet odpisů je uveden v následující tabulce.

Tabulka 19: Výpočet odpisů (Zdroj: vlastní zpracování)

Odpis za rok	Doba užívání	Odpisy za rok [v Kč]
2010	9 měsíců	77 860
2011	12 měsíců	103 813
2012	12 měsíců	103 813
2013	12 měsíců	103 813
2014	12 měsíců	103 813
2015	12 měsíců	103 813
2016	12 měsíců	103 813
2017	12 měsíců	103 813
2018	3 měsíce	25 949
Celkem	60 měsíců	830 500 Kč

Postup zaúčtování finančního leasingu dle mezinárodních standardů finančního výkaznictví uvádí tabulka č. 12.

Tabulka 20a: Účetní zachycení finančního leasingu dle IFRS

(Zdroj: vlastní zpracování na základě (2))

Popis hospodářské operace v roce 2010	Částka [v Kč]	MD	D
Pořízení předmětu leasingu	830 500	042	479
Zařazení do majetku	830 500	022	042
Úhrada mimořádné splátky	180 000	479	221
Úhrada 1.–10. splátky	87 063,92	479	221
+ Úrok	59 936,08	562	221
Odpisy	77 860	551	082
Přeúčtování krátkodobého závazku	108 288,55	479	329
Popis hospodářské operace v roce 2011	Částka [v Kč]	MD	D
Úhrada 11.–22. splátky	108 288,55	329	221
+ Úrok	68 111,45	562	221
Odpisy	103 813	551	082
Přeúčtování krátkodobého závazku	123 511,68	479	329

Tabulka 21b: Účetní zachycení finančního leasingu dle IFRS – pokračování

(Zdroj: vlastní zpracování na základě (2))

Popis hospodářské operace v roce 2012	Částka [v Kč]	MD	D
Úhrada 23.–34. splátky	123 511,68	329	221
+ Úrok	52 888,32	562	221
Odpisy	103 813	551	082
Přeúčtování krátkodobého závazku	140 874,86	479	329
Popis hospodářské operace v roce 2013	Částka [v Kč]	MD	D
Úhrada 35.–46. splátky	140 874,86	329	221
+ Úrok	35 525,14	562	221
Odpisy	103 813	551	082
Přeúčtování krátkodobého závazku	160 678,94	479	329
Popis hospodářské operace v roce 2014	Částka [v Kč]	MD	D
Úhrada 47.–58. splátky	160 678,94	329	221
+ Úrok	15 721,06	562	221
Odpisy	103 813	551	082
Přeúčtování krátkodobého závazku	30 082,18	479	329
Popis hospodářské operace v roce 2015	Částka [v Kč]	MD	D
Úhrada 59. –60. splátky	28 895,26	329	221
+ Úrok	504,74	562	221
Platba za zůstatkovou cenu	1 186,92	329	221
+ Úrok	13,08	562	221
Odpisy	103 813	551	082

Přeúčtování předmětu finančního leasingu

Rozdíly při vykazování finančního leasingu dle českých předpisů a dle IFRS jsou značné. Cílem obou systémů je podat věrné a poctivé zobrazení skutečnosti, ovšem každý z nich se na tyto principy dívá odlišně. Účetní výkazy sestavené v českém pojetí neinformují o skutečné realitě podniku a nájemce má v rozvaze svá aktiva podhodnocena. Základním rozdílem je vykázání leasingového majetku v rozvaze, kdy dle českých předpisů jej vykazuje pronajímatel a dle IFRS naopak nájemce. Podle českého účetnictví vykazuje nájemce nájemné za každý měsíc trvání nájmu v rovnoměrné výši. Podle IFRS se leasingové splátky rozdělují na úrok a snížení závazku. Úroky se nevykazují v lineární výši jako náklady na nájemné. Odlišnosti mají pochopitelně dopad na finanční ukazatele.

Výsledek hospodaření je v českém zaúčtování shodný v každém roce¹⁵, naopak dle IFRS je vliv na výsledek hospodaření pro každý rok jiný.

Tabulka 22: Leasing společnosti ABC, s.r.o. vykázány v rozvaze dle ČÚL a IFRS

(Zdroj: vlastní zpracování)

České předpisy			IFRS				
A	ROZVAHA 2012		P	A	ROZVAHA 2012		P
(peníze)	-679 800	-389 400	(VH minulé)	(DM)	830 500	-309 720,53	(VH minulé)
(účet 381)	460 200	-212 400	(VH)	(oprávky)	-285 486	-156 701,32	(VH)
		382 200	(účet 479)	(peníze)	-679 800	190 760,99	(účet 479)
						140 874,86	(účet 329)
	-219 600	-219 600			-134 786	-134 786	

Úpravy vzniklé v souvislosti s vykázáním dle IFRS jsou následující:

- Do majetku společnosti na účet 022.1 se vloží předmět leasingu v částce 830 500 Kč.
- Do nákladů na účet 551 se zaúčtují odpisy ve výši 103 813 Kč.
- Předmět leasingu bude snížen o oprávky (účet 082) zahrnující odpis z roku 2010, 2011 a 2012. Hodnota opravek je 285 486 Kč.
- Z nákladového účtu 518 se odúčtuje časové rozlišení splátek a zúčtování mimořádné splátky v celkové částce 212 400 Kč.
- Aktivní položku časového rozlišení – náklady příštího období účet 381 je potřeba snížit o 460 200 Kč.
- Náklady respektive účet 562 – úroky se zvýší o 52 888 Kč.
- U dlouhodobého závazku z finančního leasingu tedy z účtu 479 se musí vyjmout částka 191 439 Kč.
- Na účet 379 se zaúčtuje krátkodobý závazek plynoucí z finančního leasingu, který bude splatný v následujícím období. Jedná se o 140 875 Kč.
- Nerozdělený výsledek hospodaření minulého účetního období bude navýšen o 79 679 Kč.

¹⁵Mimo první a poslední rok, kdy nájem běží jen po část roku.

3.6 Zásoby

Zásoby jsou tvořeny ze 76 % materiálem. Dále se na zásobách podílí nedokončená výroba a polotovary, výrobky, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby. Nakupované zásoby jsou oceňovány skutečnými pořizovacími cenami. Pořizovací cena materiálu a zboží zahrnuje náklady na jejich pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících (náklady na přepravu, clo, apod.) Vlastní výrobky se oceňují vlastními náklady, a sice náklady přímými a podílem výrobní režie podle kalkulačního vzorce stanoveného vnitřní směrnici. Společnost nemá k zásobám vytvořeny opravné položky.

(21)

Při analýze položek tvořící skladbu zásob, bylo zjištěno, že společnost eviduje materiál, který má dle standardů IAS/IFRS povahu významného náhradního dílu a musí být vykázán v souladu se standardem *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*.

Účetní jednotka nakoupila v říjnu roku 2012 náhradní nástavcové trysky za pořizovací cenu 65 800 Kč a zaúčtovala je do materiálu na sklad náhradních dílů. K výměně trysek v běžném účetním období nedošlo, dle českého účetnictví jsou v roce 2012 zaznamenány stále na aktivním účtu 112.3. V podmínkách IAS/IFRS se významné náhradní díly považují za dlouhodobá aktiva a je proto nutné náhradní díly přeúčtovat v souladu se standardy IAS/IFRS. Životnost je stanovena na 48 měsíců.

Výpočet odpisů:

- Rok 2012 – zahájení odpisování od měsíce listopadu. Vypočtený odpis:
 $(65\,800 / 48) * 2 = 2\,742$ Kč,
- V roce 2013, 2014 a 2015 činí odpis 16 450 Kč.
- V roce 2016 činí odpis 13 708 Kč (jedná se o odpis po zbývající dobu životnosti, tj. 10 měsíců).

Tabulka 23: Zařazení náhradního dílu do majetku (Zdroj: vlastní zpracování)

Operace	Částka [v Kč]	Má Dáti	Dal
Přeúčtování náhradního dílu ze zásob do majetku	65 800	022	112
Odpis	2 742	551	082

3.7 Přejchodné položky

Přejchodná aktiva ve společnosti tvoří náklady příštích období a příjmy příštích období. Přejchodná pasiva zahrnují výdaje příštích období.

3.7.1 Náklady příštích období

Účetní jednotka na příslušném účtu 381 eviduje částky, které uhradila již v běžném období, avšak náklad s částkou související je spojen s obdobím následujícím. Náklady příštích období jsou vykázány v částce 1 237 tis. Kč. Zahrnují předplatné odborných časopisů, předpisy cestovního, havarijního pojištění, ostatní pojistné, náklady na propagaci a školení. K jejich zúčtování dojde během příštího účetního období. V souladu s IAS/IFRS se tyto náklady převedou na účet ostatních krátkodobých pohledávek. Součástí účtu 381 je také předpis finančního leasingu, který byl řešen výše. (Pro rekapitulaci jej bylo nutné z daného účtu odečíst.) (26)

Náklady příštích období po odečtení leasingových splátek činí 777 tis. Kč, tj. 1 237 tis. Kč – 460 tis. Kč.

Tabulka 24: Úpravy související s přeúčtováním NPO (Zdroj: vlastní zpracování)

Operace	Částka [v tis. Kč]	Má Dáti	Dal
Náklady příštích období	777		381
Ostatní krátkodobé pohledávky	777	378	

3.7.2 Příjmy příštích období

Položka příjmů příštích období obsahuje částky, které společnost obdrží až v následujícím období. Věcně a časově však souvisejí s výnosy běžného období a není o nich účtováno jako o pohledávkách vůči právnickým či fyzickým osobám. Společnost na tomto účtu eviduje nevyfakturovanou provizi za zprostředkovatelské služby, kdy bylo vyúčtování provedeno až v lednu následujícího roku. Částka provize dosahuje 120 tis. Kč. V souladu se standardy IAS/IFRS bude daná hodnota převedena na účet ostatních krátkodobých pohledávek. (26)

Tabulka 25: Úpravy související s přeúčtováním PPO (Zdroj: vlastní zpracování)

Operace	Částka [v tis. Kč]	Má Dáti	Dal
Příjmy příštích období	120		385
Pohledávky z obchodních vztahů	120	378	

3.7.3 Výdaje příštích období

Za výdaje příštích období se považují částky, které společnost uhradí až v následujícím účetním období, ačkoliv náklad, který se pojí s příslušnou částkou, souvisí s obdobím běžným. Úhrada nákladů zahrnující nájemné, poplatky apod. bude uskutečněna během následujícího roku, proto se dle IAS/IFRS částka 765 tis. Kč vykáže jako ostatní krátkodobý závazek.

Tabulka 26: Úpravy související s přeúčtováním VPO (Zdroj: vlastní zpracování)

Operace	Částka [v tis. Kč]	Má Dáti	Dal
Výdaje příštích období	765	383	
Ostatní krátkodobé závazky	765		379

3.8 Kurzové rozdíly

Necelých 39 % produkce míří do zahraničí, především do Rakouska, Polska a na Slovensko. Společnost má značnou část nejen zahraničních partnerských odběratelů, ale také i dodavatelů. Díky těmto operacím vznikají společnosti kurzové rozdíly. Standard IAS 21 požaduje, aby společnost určila svou funkční měnu, tj. měnu primárního ekonomického prostředí a v této měně sestavila účetní závěrku. Za funkční měnu společnost použije české koruny, neboť nejvíce ovlivňuje ceny zboží a služeb, mzdové náklady, náklady na materiál apod. (26)

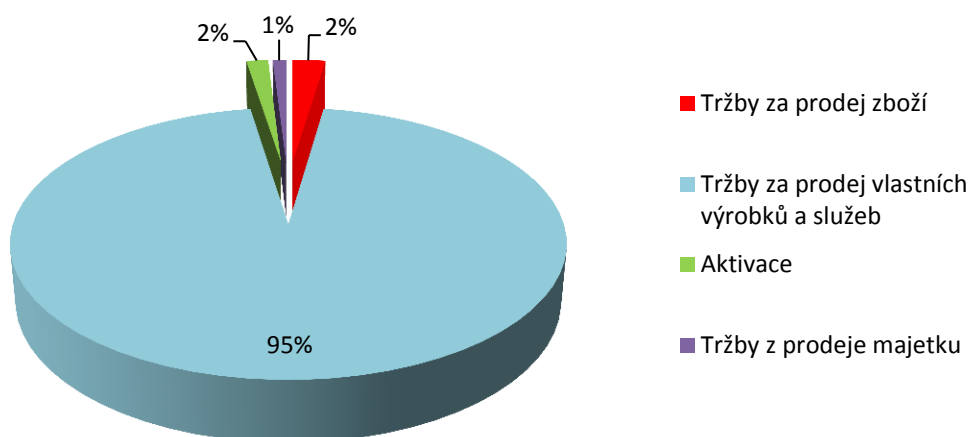
Finanční majetek, pohledávky a závazky v cizí měně podnik přepočítává na českou měnu v kurzu ČNB platném ke dni jejich vzniku. Ke konci účetního období jsou majetek a závazky vedené v cizích měnách převedeny devizovým kurzem zveřejněným ČNB k rozvahovému dni a zjištěné kurzové rozdíly – výnosy či náklady zaúčtovány. Účetní jednotka vykazuje kurzové zisky ve výši 4 208 tis. Kč a kurzové ztráty v částce 2 369 tis. Kč. Dle standardu se vzniklý kurzový rozdíl ve výši 1 839 tis. Kč vykáže jako součást provozního výsledku hospodaření a ne zvlášť

ve finančním výsledku hospodaření jako určují české předpisy. V rámci převodu účetní závěrky nastanou následující operace:

- Ostatní finanční výnosy se sníží o 4 208 tis. Kč.
- Ostatní finanční náklady se sníží o 2 369 tis. Kč.
- Čisté kurzové zisky se zvýší o 1 839 tis. Kč.

3.9 Výnosy

Výnosy z provozní (běžné) činnosti tvoří tržby za prodej zboží, tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, aktivace a tržby z prodeje dlouhodobého materiálu. Podíl jednotlivých složek výnosů je znázorněn následujícím grafem.



Graf 7: Struktura výnosů z provozní činnosti (Zdroj: vlastní zpracování na základě (21))

Největším podílem disponují tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb. Účetní jednotka se při jejich zaúčtování řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb., o účetnictví a dle ČÚS č. 19 – Náklady a výnosy. Aby mohly být výnosy z prodeje výrobků a zboží uznány podle standardu IAS 18, musí být na kupujícího převedena všechna významná rizika a odměny, dále musí být vysoce pravděpodobné, že odběratel splní svůj závazek, čímž do společnosti poplynou ekonomické užítky. (22)

Na základě poskytnutých informací bylo zjištěno, že některým svým odběratelům společnost poskytuje možnost „bezúročného“ odkladu platby. Jestliže je úhrada odložena, pak je reálná hodnota tržby nižší než nominální. Standard v daném

případě požaduje rozdělit výnos plynoucí z prodeje na dvě části – na samotný výnos z transakce a úrok plynoucí z odložené úhrady pohledávky, jež je implicitně skryt v dohodnuté platební částce. Společnost dne 12. 3. 2012 prodala svářecí stroj TP102. Faktura zněla na částku 215 000 Kč se stanovenou splatností 18 měsíců. Prodejní cena by však v případě hotovostní úhrady činila 195 000 Kč.

Tabulka 27: Vykázání výnosů dle IFRS (Zdroj: vlastní zpracování)

Období	Výše pohledávky na konci roku [v Kč]	Úrok – finanční výnos běžného období [v Kč]	Vliv na VH [v Kč]
2012	204 756	9 756	204 756
2013	215 000	10 244	10 244

Výpočtové poznámky:

Dle následujícího vzorce byla zjištěna měsíční úroková sazba.

$$i = \sqrt[18]{(215\,000 / 195\,000)} - 1$$

$$i = 0,005439$$

Stav pohledávky na konci roku:

$$\text{Rok 2012: } 195\,000 * (1 + 0,005439)^9$$

$$\text{Rok 2013: } 195\,000 * (1 + 0,005439)^{18}$$

Transakce bude v době uskutečnění vykázána jako výnos z prodeje zboží v částce 195 000 Kč. Úrok ve výši 20 000 Kč bude rozložen dle výše uvedené tabulky ve dvou účetních obdobích.

Dle ČÚL je výnos z prodeje vykázán k datu jeho uskutečnění v celé smluvené částce. IFRS proto ve svém výpočtu zobrazuje přesnější pohled na výnosy společnosti.

Úprava výnosu v roce 2012 je uvedena v následující tabulce.

Tabulka 28: Úprava výnosu s odloženou splatností (Zdroj: vlastní zpracování)

Popis	Částka [v Kč]	Má Dáti	Dal
Výnos z prodeje	195 000		604
Úrok	9 756		662
Pohledávka na konci roku	204 756	311	
Odúčtování pohledávky dle ČÚL	215 000	604	311

Ostatní tržby z prodeje zboží a vlastních výrobků a služeb splňují podmínky stanovené standardy IAS/IFRS a mohou být v rámci převodu účetní závěrky vykázány v nezměněném stavu. Dojde pouze k překlasifikování původních výnosových položek, kdy tržby z prodeje zboží a vlastních výrobků a služeb budou vykázány společně pod položkou výnosy.

Tržby z prodeje DM a materiálu, zůstatková cena DM a materiálu

Společnost v běžném účetním období eviduje tržby z prodeje dlouhodobého materiálu v částce 3 367 tis Kč. Zůstatková cena prodaného materiálu je ve výši 2 923 tis. Kč. IAS/IFRS požaduje vykázat prodaný materiál na účtu ostatní výnosy a ostatní náklady. Úpravy budou následující:

- Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu budou poníženy o 3 367 tis. Kč.
- Zůstatková hodnota prodaného dlouhodobého majetku a materiálu se sníží o 2 923 tis. Kč.
- Mezi ostatní výnosy se zahrne částka 3 367 tis. Kč.
- Mezi ostatní náklady se zahrne částka ve výši 2 923 tis. Kč.

3.10 Daně ze zisku

Účetní jednotka k 31. 12. 2012 vykazuje daň z příjmů za běžnou činnost v částce 9 021 tis. Kč. Splatná daň dosahuje částky 8 759 tis. Kč. Ta se dle české legislativy vypočítá jako součin sazby daně z příjmů a výsledku hospodaření. Odložená daň ve výši 262 tis. Kč vznikla důsledkem rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a závazků.

Na základě úprav, které byly provedeny v souvislosti s vykázáním dle standardů IAS/IFRS, je nutné zohlednit, jaké mají tyto změny dopady na výši odložené daně. Výpočet odložené daně u vybraných aktiv pro rok 2012 je uveden v následující tabulce. K jednotlivým aktivům byla zjištěna a porovnána jejich daňová a účetní zůstatková cena. Pakliže je účetní zůstatková cena vyšší než daňová, jedná se o odložený daňový závazek a naopak.

Tabulka 29a: Výpočet odložené daně vybraných aktiv v roce 2012

(Zdroj: vlastní zpracování)

Aktiva (nově stanovená zbytková hodnota)	ÚZC [v Kč]	DZC [v Kč]	ROZDÍL [v Kč]	SAZBA [v %]	ODZ [v Kč]
Dodávka Renault	162 300	142 621	19 679	19	3 739,01
Dodávka VW Transp.	54 000	0	54 000	19	10 260,00
Osobní auto Škoda Oct.	210 000	255 430	-45 430	19	-8 631,70
Osobní auto Škoda Oct.	85 650	71 309	14 341	19	2 724,79
Vysokozdvihový vozík	18 500	0	18 500	19	3 515,00
CNC ohýbačka	763 594	654 150	109 444	19	20 794,36
Vysokozdvihový vozík	263 449	0	263 449	19	50 055,26
Vysokozdvihový vozík Maximal FD 15	26 250	0	26 250	19	4 987,50
Vytlačovací stroj Boco	828 566	639 465	189 101	19	35 929,19
Chladicí lis	273 833	284 800	-10 967	19	-2 083,73
CNC frézka	112 029	0	112 029	19	21 285,51
Manuální stroj STHT	250 000	0	250 000	19	47 500,00
Extrudér	40 000	28 925	11 075	19	2 104,25
CELKEM	3 088 171	2 076 700	1 011 471		192 179

Tabulka 26b: Výpočet odložené daně vybraných aktiv v roce 2012 – pokračování

(Zdroj: vlastní zpracování)

Aktiva (nově zařazená do majetku)	ÚZC [v Kč]	DZC [v Kč]	ROZDÍL [v Kč]	SAZBA [v %]	ODZ [v Kč]
Notebook Acer	12 000	0	12 000	19	2 280
Notebook Acer	12 000	0	12 000	19	2 280
Notebook Acer	12 000	0	12 000	19	2 280
Tiskárna multifunkční	14 700	0	14 700	19	2 793
Horkovzdušná pistole	8 017	0	8 017	19	1 523,23
Úhlová bruska Makita	8 708	0	8 708	19	1 654,52
Data projektor	10 879	0	10 879	19	2 067,01
Vysokozdvihový vozík	13 809	0	13 809	19	2 623,71
Pásová pila	13 510	0	13 510	19	2 566,9
Paletový vozík	16 846	0	16 846	19	3 200,74
CELKEM	122 469	0	122 469		23 269,11

Tabulka 26c: Výpočet odložené daně vybraných aktiv v roce 2012 – pokračování

(Zdroj: vlastní zpracování)

Aktiva (ostatní)	ÚZC [v Kč]	DZC [v Kč]	ROZDÍL [v Kč]	SAZBA [v %]	ODZ [v Kč]
Finanční leasing	546 000	0		19	103 740
Stroj	1 829 861	0	1 829 861	19	347 673,6
Stlačovací píst	115 625	133 500	-17 875	19	-3 396,25
Nástavcová tryska	63 058	58 562	4 496	19	854,24
CELKEM	2 554 544	192 062	1 816 482		448 871,6

Úpravy v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty:

- V rozvaze se navýší původní položka *Odložený daňový závazek* o 664 320 Kč.
- Ve VZZ se zvýší položka *Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená* o 664 320 Kč.

V teoretické části práce byly uvedeny další položky, kterými se již praktická část nezabývá. Jedná se o dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a investice do nemovitostí. V současné době účetní jednotka takto definovaná aktiva neneviduje. Bylo však žádoucí nastínit alespoň teoretická východiska dané problematiky, neboť v minulosti společnost vlastnila budovy za účelem kapitálového zhodnocení formou pronájmu, které byly v roce 2009 prodány.

4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ A JEJICH VYHODNOCENÍ

V této části diplomové práce bych chtěla poukázat na skutečnosti, které jsou relevantní při přechodu z národního výkaznictví na IFRS. Nejprve bude nastíněno opatření pro plynulý přechod a poté bude popsán a zrealizován projekt transformace českých účetních výkazů společnosti ABC, s.r.o. na výkazy dle požadavků IFRS.

4.1 Opatření pro plynulý přechod z ČÚL na IFRS

Povinnost sestavovat účetní výkazy podle mezinárodních standardů mají v České republice všechny společnosti s veřejně obchodovanými cennými papíry registrovanými na území Evropské unie. Od roku 2011 umožňuje novelizovaný zákon o účetnictví použít mezinárodní standardy pro účtování a sestavení účetní závěrky dceřiným a přidruženým společností, jejichž mateřská společnost zpracovává konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS. Poněvadž je vlastníkem společnosti německý holding, který zpracovává konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, doporučovala bych společnosti zvážení implementace daného systému a to především z důvodu snadnějšího porovnání výsledků a snadnější vzájemné komunikaci se svou zahraniční mateřskou společností.

4.1.1 Analýza důsledků

Zavedení vykazování podle IFRS přinese mnohé výhody, rovněž nezanedbatelné nevýhody především v oblasti nákladů. Je důležité si uvědomit, že přechod na IFRS je zdoluhavým a náročným procesem a skloubit projekt konverze s běžným chodem podniku není jednoduché. Proto je v prvé řadě nutné transformaci důkladně naplánovat a připravit vhodné podmínky potřebné pro dvojí vykazování.

Výhody přechodu na IFRS

Implementace IFRS přinese transparentnější obraz účetní jednotky, neboť vykazované informace budou důvěrněji zobrazovat obchodní situace v podniku. Díky možné srovnatelnosti s jinými podniky v Evropské unii může podnik sledovat svou zahraniční konkurenci. Výkazy sestavené dle IFRS dále umožní vstoupit

na mezinárodní kapitálový trh a čerpat kapitál rovněž i od zahraničních bank či investorů. Jako přínos lze dále uvést užší integraci finančního a manažerského účetnictví, která přinese zkvalitnění předávaných informací.

Nevýhody přechodu na IFRS

Opomíjet nelze nevýhody přechodu na IFRS. Mezi primární zápory, které s sebou rozhodnutí o transformaci přinesou, jsou nezanedbatelné náklady.

Vykazování dle IFRS přivodí významný zásah do stávajícího programového vybavení informačního systému, který bude nutné upravit či zakoupit nový. V souvislosti se změnou elementárních účetních zásad bude nutné vyškolit zaměstnance. Náklady porostou také vzhledem k časové náročnosti vedení dvojího účetnictví, kdy podle současné legislativy účetní jednotka, která implementuje standardy IFRS, nemůže vycházet při výpočtu daňového základu z účetního výsledku hospodaření dle IFRS, neboť výchozím bodem pro zdanění je výsledek hospodaření vypočtený v souladu s českou daňovou legislativou. Porostou také náklady firmou poskytující auditorské služby. Účetní závěrka podle IFRS bude totiž podléhat auditu. Jestliže by účetní jednotka uvažovala o zpracování účetní závěrky dle standardů IFRS za pomoci externích odborníků, musela by také vynaložit další náklady. Posouzení výhodnosti interního či externího zpracování účetní závěrky dle IFRS by mohlo být předmětem jiné závěrečné práce.

4.1.2 Realizační proces na zavedení IFRS

Naplánovat a zrealizovat potřebné změny, týkající se přechodu na IFRS, si vyžádá spousty času. Vedení společnosti bych doporučovala zpracovat metodiku, která by zahrnovala níže uvedené realizační fáze:

➤ 1. fáze – transformace

Počáteční studie. Při počáteční studii je nutné provést analýzu rozdílů, které vzniknou přechodem z národního účetnictví na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Dále je nutné:

- Zjistit, jak IFRS ovlivní klíčové číselné údaje a tím finanční obraz společnosti.
- Definovat hlavní problémy, které mohou nastat při konverzi účtů.

- Zhodnotit výhody plynoucí z přechodu.

Zkušební konverze. Zkušební konverze společnosti zajistí přípravu projektu při jejím běžném chodu a současně si nastolí nová účetní pravidla a vyhotoví strategii o systémových a provozních změnách. Na konci realizace této fáze by měla mít společnost sestavenou účetní závěrku dle IFRS, Tato účetní závěrka by nebyla určena ke zveřejnění ale k interním účelům společnosti.

- **2. fáze – realizace**

V této fázi může společnost plynule přejít na IFRS. Při přechodu na IFRS je nezbytné, aby společnost vyhodnotila důsledky přechodu na IFRS na zaměstnance, podnikové procesy a postupy. Nové výkaznictví bude vyžadovat takové jejich úpravy, aby odpovídaly novému způsobu práce.

4.1.3 Zaměstnanci

Přechod na IFRS je náročný úkol. Aby byla realizace úspěšná, je potřeba aktivně zapojit vedení podniku a členy finančního oddělení. Přechod na IFRS musí být v první řadě schválen vedením společnosti. Na základě rozhodnutí ředitele a vedoucího ekonomického oddělení k postupnému přechodu na IFRS by měl být zpracován plán projektu a stanoveny jeho cíle a úkoly pro zainteresované osoby.

Primární cíl: přejít z ČÚL na IFRS od stanoveného data.

Dílčí cíl: zpracovat metodu přechodu, zajistit odborné (kvalifikované) pracovní síly pro plynulý přechod, opatřit programové vybavení.

Kvalifikovanou pracovní sílu lze zajistit:

1. Výukou stávajících zaměstnanců.
2. Přijetím nového zaměstnance

1. variantou je školení stávajících zaměstnanců. Na školení by byl vyslán vedoucí ekonomického úseku, hlavní účetní a účetní. Vybraným vzdělávacím centrem je společnost Top vision, s.r.o., která pravidelně pořádá kurzy z oblasti mezinárodních účetních standardů.

Tabulka 30: Vzdělávací harmonogram (Zdroj: vlastní zpracování na základě 24)

Název kurzu	Trvání	Informace	Program	Přínos	Cena
Základy IFRS	2 dny (9–16hod.)	Seminář je určen všem, kteří chtějí rozvíjet znalosti v problematice IFRS.	Základní informace o IFRS, principy, rozdíly IFRS x ČÚL, příklady a nácviky na konkrétních příkladech.	Osvojení základních znalostí na konkrétních příkladech.	15 000 Kč
IAS a IFRS II.	2 dny (9–16 hod)	Doporučeno pro ty, kteří se podílí na sestavení reportů podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví.	DM – problematické okruhy, finanční nástroje, konsolidace účetních závěrek, aj.	Schopnost interpretace standardů, přizpůsobení se požadavkům auditora.	15 000 Kč
Účetní závěrka dle IFRS	2 dny (9–16 hod)	Pro pracovníky zabývajícími se problematikou účetních závěrek podle IFRS, pro ty, kteří chtějí pochopit vzájemné souvislosti.	IFRS 1, IFRS 3.	Základní pojmy spojené s problematikou účetních závěrek dle IFRS, vyplnění reportingu pro matku, metody akvizice.	10 800 Kč

Celková cena za 3 vybraná školení v délce 6 dní činí 40 800 Kč bez DPH pro tři osoby. Opomíjet nelze nutné vedlejší náklady, které účetní jednotce vzniknou. Jedná se o dopravné, stravné, náklady na ubytování, výukové materiály, interní školení dalších zaměstnanců v podniku. Poněvadž přechod na IFRS není jednoduchou záležitostí a společnost se bude setkávat s mnoha problémy, bude potřeba, aby alespoň jeden ze zaměstnanců, který se bude účastnit výše uvedených kurzů, ve školeních dále pokračoval. Navrhovala bych výuku formou poradenství vždy vybraných aktuálních okruhů.

Tabulka 31: Odhad nákladů na vzdělávání zaměstnanců (Zdroj: vlastní zpracování)

Odhad nákladů	Poznámka	Suma v Kč
Školení	3x 3 osoby	49 368
Dopravné	3x 1 320 Kč/3 osoby ¹⁶ ,	3 960
Stravné	3x 786Kč/3 osoby ¹⁷	2 360
Ubytování	3x 1 300 Kč/3 osoby ¹⁸	3 900
Jiné náklady	Proškolení vlastních zaměstnanců, implementace do vnitřních směrnic	25 000
Pokračující školení	Frekvence 1x 14 dní a 3hodinách, celkem 20 týdnů	20 000
Náklady celkem		104 588

2. variantou je zaměstnat 1 nového účetního se znalostmi dané problematiky. Průměrná měsíční mzda je stanovena na 25 000 Kč.

V tomto případě by byly náklady následující:

Tabulka 32: Náklady na nového zaměstnance [v Kč] (Zdroj: vlastní zpracování)

Nový zaměstnanec	Měsíční náklady	Roční náklady
Hrubá mzda	25 000	300 000
Sociální zabezpečení	6 250	75 000
Zdravotní pojištění	2 250	27 000
Celkové náklady		402 000

Na základě tohoto porovnání bych společnosti doporučila investovat do školení stávajících zaměstnanců. Přijetí nového zaměstnance by navýšilo nejenom výše uvedené mzdové náklady, ale také náklady vedlejší (náklady na nábor, výběr a přijetí zaměstnance, adaptační proces – zaučení, proškolení dalších zaměstnanců).

4.1.4 Software

Důležitým mezníkem v kvalitě a úspěšnosti přechodu na IFRS bude správná implementace úprav stávajícího nebo nového vhodně zvoleného informačního systému. Současný podnikový software není pro vykazování dle IFRS vhodný, a to zejména z důvodu odlišných postupů. Vedení podniku musí proto rozhodnout, zda bude pořízen nový software, zda by bylo možné přizpůsobit duálnímu vedení stávající systém, či zda

¹⁶ Jízdné dle nabídky ČD, 1 dospělý se zpáteční jízdenkou 340 Kč. Jízdné dle nabídky DPMB 100 Kč (4x 25Kč). (27)

¹⁷ Stravné 262 Kč/ osoba – předpokládaný čas zahájení pracovní cesty 6:00, předpokládaný konec pracovní cesty následující den v 20:00.

¹⁸ 1x jednolůžkový pokoj 600 Kč, 1x dvoulůžkový pokoj 700 Kč. (28)

se pouze k rozvahovému dni provede úprava odlišně zaúčtovaných položek v tabulkovém programu. Koupě nového informačního systému, který by kromě oblasti vedení účetnictví a mezd obsahoval i modul pro podporu IFRS, by znamenala investici zhruba od 200 000–400 000 Kč.

V rámci zpracování diplomové práce byl pro úpravu výkazů použit tabulkový program MS Excel.

4.1.5 Externí forma převodu

Společnost může pro sestavení účetních výkazů požádat externí odborníky. Dle mého názoru je však pro společnost výhodnější účetní závěrku sestavit interně, neboť zaměstnanci (účetní), kteří sestavují výkazy, znají souvislosti a mohou tak předcházet chybám plynoucích z neznalosti. Kromě toho při využití outsourcingu je nezbytná asistence podniku, protože informace potřebné pro převod jsou neveřejné.

4.2 Transformace účetních výkazů podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví společnosti ABC, s. r. o.

Následující část práce vychází z provedené analýzy a přehledně popisuje transformaci vykázaných účetních informací podle českých předpisů na požadavky dle IAS/IFRS.

4.2.1 Převodové můstky

V rámci vykazování dochází k odlišné klasifikaci položek rozvahy a výkazu zisků a ztráty. Výkazy jsou poměrně stručné, neboť položky jsou oproti českému výkaznictví více slučovány. Ve výkazech se uvádějí pouze významné položky, které jsou však podrobněji vysvětleny v příloze. Finanční výkazy nemají předepsaný formát a standard pouze určuje jejich minimální rozsah.

Klasifikace položek rozvahy

V následujících tabulkách uvádím převodový můstek jednotlivých položek aktiv a pasiv. Hodnoty jsou vykázané v netto částce před úpravami na základě rozvahy

sestavené účetní jednotkou dle české účetní legislativy. K daným položkám je přiřčleněno názvosloví stanovené IFRS.

Tabulka 33: Převodový můstek aktiv [v tis. Kč] (Zdroj: upraveno na základě (14))

Položka	Stav k 31.12.2012 dle ČÚL	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS
AKTIVA CELKEM	215 354	
DLOUHODOBÝ MAJETEK	58 006	
Dlouhodobý nehmotný majetek	213	Nehmotná aktiva
Software	213	Nehmotná aktiva
Dlouhodobý hmotný majetek	57 793	Pozemky, budovy, zařízení
Pozemky	2 115	Pozemky, budovy, zařízení
Stavby	33 615	Pozemky, budovy, zařízení
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	21 865	Pozemky, budovy, zařízení
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	198	Pozemky, budovy, zařízení
Významné náhradní díly		Významné náhradní díly
Dlouhodobá aktiva držená k prodeji		Dlouhodobá aktiva držená k prodeji
OBĚŽNÁ AKTIVA	155 991	
Zásoby	64 657	Zásoby
Materiál	49 126	Zásoby
Nedokončená výroba a polotovary	2 200	Zásoby
Výrobky	9 573	Zásoby
Zboží	3 552	Zásoby
Poskytnuté zálohy na zásoby	206	Zásoby
Dlouhodobé pohledávky	7	
Dlouhodobé poskytnuté zálohy	7	Dlouhodobé pohledávky
Krátkodobé pohledávky	63 099	
Pohledávky z obchodních vztahů	59 395	Obchodní a jiné pohledávky
Stát – daňové pohledávky	2 387	Stát – daňové pohledávky
Krátkodobé poskytnuté zálohy	1 201	Obchodní a jiné pohledávky
Jiné pohledávky	116	Ostatní krátkodobé pohledávky
Krátkodobý finanční majetek	28 228	
Peníze	917	Peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty
Účty v bankách	27 311	Peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	1 357	Ostatní krátkodobé pohledávky
Náklady příštích období	1 237	Ostatní krátkodobé pohledávky
Příjmy příštích období	120	Ostatní krátkodobé pohledávky

Z převodového můstku lze vyvodit základní členění majetku na aktiva krátkodobá (držení aktiva do jednoho roku, peníze a peněžní ekvivalenty) a dlouhodobá (nad jeden rok). Krátkodobá aktiva budou v podniku zahrnovat zásoby, peníze a obchodní a jiné pohledávky. Dlouhodobá aktiva představují pozemky, budovy a zařízení, dlouhodobé pohledávky a nehmotná aktiva.

Společnost v souladu s výsledky analytické části musí provést následující úpravy aktiv:

- Veškerý dlouhodobý nehmotný majetek – v případě společnosti ABC, s.r.o. jde pouze o software – je třeba zachytit pod položkou *Nehmotná aktiva*.
- Dlouhodobý hmotný majetek zahrnující pozemky, stavby, samostatné movité věci, nedokončený dlouhodobý majetek musí být dle IFRS zobrazen ve skupině – *Pozemky, budovy a zařízení*.
- Zásoby (materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby) společnost ABC, s.r.o. zahrne do jediné položky – *Zásoby*.
- Krátkodobý finanční majetek tvořený penězi v hotovosti a na bankovních účtech musí být z pohledu IFRS sloučen a zařazen do položky – *Peníze a peněžní ekvivalenty*.
- Dlouhodobé pohledávky budou nalezeny stále pod stejným názvem.
- Pod položku *Obchodní a jiné pohledávky* spadají krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů a krátkodobé poskytnuté zálohy.
- Do nově vzniklé položky *Ostatní krátkodobé pohledávky* se musí přeradit časové rozlišení a jiné pohledávky.

Tabulka 34: Převodový můstek pasiv [v tis. Kč]

(Zdroj: upraveno na základě (14))

Položka	Stav k 31.12.2012 dle ČÚL	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS
PASIVA CELKEM	215 354	
VLASTNÍ KAPITÁL	191 610	
Základní kapitál	26 100	Základní kapitál
Základní kapitál	26 100	Základní kapitál
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	4 000	Nerozdělené zisky
Zákonný fond / nedělitelný fond	4 000	Nerozdělené zisky
Výsledek hospodaření minulých let	125 230	Nerozdělené zisky
Nerozdělený zisk minulých let	125 230	Nerozdělené zisky
Výsledek hospodaření běžného účetního období	36 280	Nerozdělené zisky
CIZÍ ZDROJE	22 979	
Dlouhodobé závazky	1 405	Odložený daňový závazek
Odložený daňový závazek	1 405	Odložený daňový závazek
Krátkodobé závazky	21 574	
Závazky z obchodních vztahů	13 292	Obchodní a jiné závazky
Závazky k zaměstnancům	3 289	Ostatní krátkodobé závazky
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	2 106	Ostatní krátkodobé závazky
Stát – daňové závazky a dotace	1 888	Daňové závazky a dotace
Krátkodobé přijaté zálohy	999	Obchodní a jiné závazky
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	765	
Výdaje příštích období	765	Ostatní krátkodobé závazky

Společnost v souladu s výsledky analytické části musí provést následující úpravy pasiv:

- Vlastní kapitál bude nově tvořen pouze dvěma položkami – základním kapitálem a nerozděleným ziskem.
- Do položky s názvem *Nerozdělené zisky* musí společnost ABC, s.r.o. sloučit výsledek hospodaření běžného období, nerozdělený zisk a zákonný fond.
- Odložený daňový závazek nalezneme pod identickým názvem.
- Krátkodobé závazky z obchodních vztahů a krátkodobé přijaté zálohy účetní jednotka shrne v položce *Obchodní a jiné závazky*.

- Závazky k zaměstnancům, závazky k institucím SP a ZP a výdaje příštích období jsou z hlediska IFRS klasifikovány společně pod položkou *Ostatní krátkodobé závazky*, proto je zde společnost musí vykázat.

Klasifikace položek výkazu zisku a ztráty

Položky výkazu zisku a ztráty je nutné (stejně jako položky rozvahy) překlasifikovat. Výsledovka, sestavená v souladu s IAS/IFRS, je oproti českému pojetí mnohem konkrétnější, co se týče členění jednotlivých položek.

V následující tabulce je zobrazen převodový můstek jednotlivých položek výnosů a nákladů v analyzované společnosti.

Tabulka 35a: Převodový můstek výkazu zisku a ztráty [v tis. Kč]

(Zdroj: upraveno na základě (14))

Položka	Stav k 31.12.2012 dle ČÚL	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS
Tržby za prodej zboží	8 248	Výnosy
Náklady vynaložené na prodané zboží	6 990	Výkonová spotřeba
Obchodní marže	1 258	
Výkony	337 767	
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	334 721	Výnosy
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-2 411	Výkonová spotřeba
Aktivace	5 457	Výkonová spotřeba
Výkonová spotřeba	210 607	
Spotřeba materiálu a energie	174 522	Výkonová spotřeba
Služby	36 085	Výkonová spotřeba
Přidaná hodnota	128 418	
Osobní náklady	74 543	
Mzdové náklady	56 612	Mzdy a zaměstnanecké požitky
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	16 954	Mzdy a zaměstnanecké požitky
Sociální náklady	977	Mzdy a zaměstnanecké požitky
Daně a poplatky	198	Ostatní náklady
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9 508	Odpisy hmotných a nehmotných aktiv
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	3 367	
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	0	Ostatní výnosy

Tabulka 36b: Převodový můstek výkazu zisku a ztráty [v tis. Kč] – pokračování

(Zdroj: upraveno na základě (14))

Položka	Stav k 31.12.2012 dle ČÚL	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS
Tržby z prodeje materiálu	3 367	Ostatní výnosy
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	2 923	
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	Ostatní výnosy
Prodaný materiál	2 923	Ostatní výnosy
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	1 146	Ostatní náklady
Ostatní provozní výnosy	1 413	Ostatní výnosy
Ostatní provozní náklady	1 305	Ostatní náklady
Provozní výsledek hospodaření	43 575	
Výnosové úroky	42	Finanční výnosy
Nákladové úroky	155	Finanční náklady
Ostatní finanční výnosy	4 208	Čisté kurzové zisky, finanční výnosy
Ostatní finanční náklady	2 369	Čisté kurzové zisky, finanční náklady
Finanční výsledek hospodaření	1 726	
Daň z příjmů za běžnou činnost	9 021	
– splatná	8 759	Daň ze zisku
– odložená	262	Daň ze zisku
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	36 280	
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	36 280	Zisk na období
Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	45 301	Zisk před zdaněním

Dopad úprav na výsledovku společnosti:

- Tržby za prodej zboží a tržby za prodej vlastních výrobků a služeb společnost ABC, s.r.o. sloučí do jedné položky s názvem *Výnosy*.
- *Výkonová spotřeba* bude nově zahrnovat nejenom spotřebu materiálu, energie a služby, ale rozšíří se dále o náklady vynaložené na prodané zboží a také o změnu stavu zásob vlastní činnosti a aktivaci¹⁹.
- Je potřeba sloučit všechny položky osobních nákladů pod *Mzdy a zaměstnanecké požitky*.

¹⁹Položka změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace jsou v českém výkaznictví považovány za výnos.

- Daně a poplatky, změna stavu rezerv a opravných položek a ostatní provozní náklady je nutno klasifikovat v rámci jediné položky nazvané – *Ostatní náklady*.
- Za *Ostatní výnosy* budou nově považovány tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu, ostatní provozní výnosy, dále také zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu, která je dle českého výkaznictví chápána jako náklad.
- Dále je nezbytné vykázat pod skupinou *Finanční výnosy* výnosové úroky a ostatní finanční výnosy. *Finanční náklady* naopak budou seskupovat nákladové úroky a ostatní finanční náklady.

4.3 Dopady do výkazů

V následující podkapitole jsou zobrazeny jednotlivé změny vyplývající z transformace účetních výkazů sestavených dle českých předpisů na výkazy sestavené v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Počáteční hodnota je vzata z českých účetních výkazů avšak po překlasifikaci podle IFRS, která byla uvedena výše. Tyto hodnoty jsou následně zvýšeny či sníženy z důvodu převodu, vycházejícího z předchozí části diplomové práce. Poslední sloupec uvádí finální hodnoty výkazu o finanční situaci a výkazu o úplném výsledku.

4.3.1 Dopad změn na výkaz o finanční pozici

V tabulce číslo 30 a 31 jsou uvedeny provedené úpravy ve výkazu o finanční pozici. Na základě provedených změn vzniklých v důsledku přechodu na IFRS dojde k navýšení bilanční sumy o 301 tis. Kč. Největší váhou se na změně podílí položka *Pozemků, budov a zařízení*, kterou společnost ABC, s.r.o. navýší především díky začlenění předmětu finančního leasingu do majetku společnosti. Další významnou měrou se na navýšení podílí drobný majetek, který účetní jednotka musí převést z nákladového účtu spotřeba materiálu a následně jej aktivuje do majetku. Jedná se o drobná aktiva, která měla pořizovací cenu nižší než 20 000 Kč, avšak jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok. V aktivech je dále nutné provést úpravy v položce *Zásoby*, kde dojde k jejich snížení a to vlivem přeúčtování významného náhradního dílu do dlouhodobého majetku. V rámci finančního leasingu je třeba, aby se změna projevila

odúčtováním časového rozlišení splátek, které jsou podle IAS/IFRS klasifikovány jako *Ostatní krátkodobé pohledávky*.

Na straně pasiv se změny promítnou především u nerozděleného zisku, který účetní jednotka sníží o 522 tis. Kč. Z tabulky je patrné, že pokles zapříčinil převážně nově vypočtený odložený daňový závazek, který je nutný vlivem odlišných daňových a účetních odpisů navýšit o 664 tis. Kč.

Tabulka 37: Provedené úpravy ve výkazu o finanční pozici – aktiva v tis. Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

Položka	Překlasifikace položek dle IFRS k 31.12.2012	Stanovená zbytková hodnota vybraných aktiv	Náhradní díly	Finanční leasing	Aktivace drobného majetku	Komponentní odpisování – stroj	Kurzový zisk/ztráta	Výnos s odloženou splatností	Stav k 31.12.2012 dle IAS/IFRS
Aktiva	215 354	79	-3	86	122	27	0	-10	215 655
Dlouhodobá aktiva									
Software	213								213
Pozemky, budovy a zařízení	57 793	79	63	546	122	27			58 630
Významné náhradní díly									0
Dlouhodobé pohledávky	7								7
Krátkodobá aktiva									
Zásoby	64 657		-66						64 591
Obchodní a jiné pohledávky	60 596							-10	60 586
Stát – daňové pohledávky	2 387								2 387
Peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty	28 228								28 228
Ostatní krátkodobé pohledávky	1 473			-460					1 013

Tabulka 38: Provedené úpravy ve výkazu o finanční pozici – pasiva v tis. Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

Položka	Překlasifikace položek dle IFRS k 31.12.2012	Stanovená zbytková hodnota vybraných aktiv	Náhradní díly	Finanční leasing	Aktivace drobného majetku	Komponentní odpisování – stroj	Kurzový zisk/ztráta	Výnos s odloženou splatností	Stav k 31.12.2012 dle IAS/IFRS
Pasiva	215 354	79	-3	86	122	27	0	-10	215 655
Vlastní kapitál									
Základní kapitál	26 100								26 100
Nerozdělené zisky	165 510	-113	-4	32	99	-317		-10	165 197
Dlouhodobé závazky									
Odložený daňový závazek	1 405	192	1	104	23	344			2 069
Krátkodobé závazky									
Obchodní a jiné závazky	14 291								14 291
Ostatní krátkodobé závazky	6 160			-50					6 110
Daňové závazky a dotace	1 888								1 888

4.3.2 Dopad změn na výkaz o úplném výsledku hospodaření

Na základě provedených úprav dojde ke snížení čistého zisku. Ve výkazu o úplném výsledku hospodaření uvedeném následující tabulkou lze spatřit nově vypočtený výsledek hospodaření po zdanění ve výši 35 738 tis. Kč. Výsledek hospodaření sestavený dle českého účetnictví a výkaznictví činil 36 280 tis. Kč. Ten se vlivem překlasifikace položek snížil na hodnotu 36 034 tis. Kč. Příčinou snížení se stalo odlišné pojetí položky „*Změna stavu zásob vlastní činnosti*“ a položky „*Aktivace*“, které musí účetní jednotka nyní pojmut jako náklad nikoliv jako výnos.

Z důvodu provedených změn zaznamená účetní jednotka pokles výsledku hospodaření po zdanění o 296 tis. Kč. K zásadní změně nastane v položce „*Daně ze zisku*“. Ta se vlivem nově stanoveného odloženého daňového závazku musí navýšit o 664 tis. Kč, čímž zapříčiní pokles čistého zisku. Společnost však dosáhne většího zisku před zdaněním. V absolutním vyjádření se jedná o zvýšení v částce 368 tis. Kč. Nárůst se projeví díky položce „*Výkonová spotřeba*“, ze které společnost musí vyloučit zaplacené splátky z finančního leasingu, drobný dlouhodobý majetek a odúčtuje položku opravy stroje z důvodu komponentního odpisování. Tyto změny způsobí snížení položky „*Výkonové spotřeby*“ o 530 tis. Kč.

Tabulka 39: Provedené úpravy ve výkazu zisku a ztráty v tis. Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

Položka	Překlasifikace položek dle IFRS k 31.12.2012	Stanovená zbytková hodnota vybraných aktiv	Náhradní díly	Finanční leasing	Aktivace drobného majetku	Komponentní odpisování – stroj	Kurzový zisk/ztráta	Výnos s odloženou splatností	Stav k 31.12.2012 dle IAS/IFRS
Výnosy	342 969							-20	342 949
Výkonová spotřeba	220 643			-212	-168	-150			220 113
Mzdy a zaměstnanecké položky	74 543								74 543
Ostatní výnosy	7 703								7 703
Ostatní náklady	2 649								2 649
Čisté kurzové zisky							1 839		1 839
Zisk před započtením úroků, daní a odpisů	52 837								55 186
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	9 508	-79	3	104	46	25			9 607
Finanční výnosy	4 250						-4 208	10	52
Finanční náklady	2 524			53			-2 369		208
Zisk před zdaněním	45 055								45 423
Daň ze zisku	9 021	192	1	104	23	344			9 685
Zisk za období	36 034								35 738

ZÁVĚR

Na harmonizační proces účetních systémů je vyvíjen stále větší důraz. Kapitálové trhy kladou podmínky pro přijetí cenných papírů a vyžadují srovnatelné informace plynoucí z účetních výkazů. Problém však nastává v implementaci požadavků harmonizace do právních systémů jednotlivých států, která představuje zdoluhavý a náročný proces.

Primárním cílem mé práce byla analýza a komparace přístupu českého a mezinárodního systému účetního výkaznictví vybraných položek účetní závěrky v podmínkách konkrétního podniku a jejich následné převedení do účetních výkazů. Pro účely této práce jsem zvolila středně velkou společnost ABC, s.r.o., která se zabývá výrobou polypropylenových a polyetylenových desek a plastových profilů.

V první části práce jsem se nejprve věnovala teoretickým východiskům vykazování podle IAS/IFRS a podle české účetní legislativy. Zaměřila jsem se na zásady, metody oceňování a na požadavky účetní závěrky obou systémů.

V praktické části diplomové práce byly aplikovány teoretické poznatky na vybranou společnost a následně převedeny účetní výkazy do podoby v souladu s IFRS. Pro analýzu rozdílného pojetí obou standardů mi byly poskytnuty nejenom účetní výkazy, ale zejména informace o struktuře majetku a o odpisových plánech.

Účetní závěrka sestavená na principech IAS/IFRS může být velice odlišná od účetní závěrky vytvořené dle českých předpisů, neboť v mnoha případech se systémy rozcházejí. Výrazné rozdíly nalezneme například v definicích uznání dlouhodobého majetku, kdy IFRS nestanovují peněžní hranici pro jejich začlenění do dlouhodobých aktiv a daná problematika je v plné kompetenci samotné účetní jednotky.

Jedním z významných rozdílů mezi IAS/IFRS a ČÚL, kterému se práce věnuje, je způsob vykazování finančního leasingu. Dle českých předpisů je majetek vykázán a odepisován pronajímatelem, zatímco nájemce eviduje aktivum pouze ve své interní analytické evidenci a do výkazů promítá náklady a pohyb peněžních prostředků. Oproti tomu IFRS požaduje, aby leasingový majetek byl začleněn v rozvaze nájemce, kde

rovněž vstupuje i závazek plynoucí z leasingové smlouvy. Způsob vykazování dle IFRS představuje hodnověrnější obraz ekonomické reality v podniku. Uživatelé výkazů mohou rozpoznat aktiva využívaná k dosahování ekonomického prospěchu a rovněž také souhrn plateb, ke kterým se podnik zavázal. Na základě rozdílných stanovisek došlo také k převodu významných náhradních dílů ze zásob do položky pozemků, budov a zařízení, jelikož dle standardu IAS 16 mají povahu dlouhodobého aktiva. Rovněž byla stanovena zbytková hodnota aktiv při odpisování, která je však od roku 2009 umožněna také v podmínkách českého výkaznictví, avšak společnost ji nevyužívá. Změna nastala také v položce odpisů, nově byla vypočtena odložená daň. V nákladech a v majetku se projevila aktivace drobného majetku u těch aktiv, která mají charakter významnosti a jsou použitelná déle než 1 rok.

V poslední kapitole byl uveden výkaz o finanční pozici a výkaz zisku a ztráty za rok 2012 podle IFRS, ve kterém jsou promítnuty veškeré změny, kterými se práce zabývala. Ve výkazu o úplném výsledku hospodaření se snížil čistý zisk a to především vlivem odložené daně. Největší změna ve výkazu o finanční pozici se projevila v položce Pozemky, budovy a zařízení, která se navýšila především díky již zmiňovaného finančního leasingu a aktivaci dlouhodobého majetku. Veškeré změny, které byly v účetnictví provedeny, nezpůsobily nikterak významný rozdíl bilanční sumy. Důvodem je, že pro převod byly využity pouze některé vybrané účetní případy této společnosti. Oblast rozdílů je značně široká a v daném rozsahu není reálné uvést všechny odlišnosti. Cílem práce proto bylo poukázat na některé difference obou systémů a zobrazit je na skutečných případech.

Myslím si, že systém IFRS je v některých oblastech propracovanější než česká účetní legislativa a mnohdy přináší přesnější informace o stavu podniku.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knihy

- (1) DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. rozš. vyd. Brno: ComputerPress, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- (2) FICBAUER, J. a D. FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. aktualiz. vyd. Ostrava: KeyPublishing, 2011. 162 s. ISBN 978-80-7418-104-7.
- (3) JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Praha: GradaPublishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
- (4) KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Bova Polygon, 2004. 284 s. ISBN 80-7273-095-9.
- (5) KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Bova Polygon, 2006. 418 s. ISBN 80-7273-130-0.
- (6) KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Bova Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
- (7) KRUPOVÁ, L. *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- (8) LANDA, M. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: KeyPublishing, 2008. 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.

- (9) PASEKOVÁ, M. a J. STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.
- (10) STROUHAL, J., R. ŽIDLICKÁ, Z. CARDOVÁ a B. KNAPOVÁ. *Účetnictví 2012: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2012. 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.
- (11) SLÁDKOVÁ, E. a kol. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: ASPI, 2009. 448 s. ISBN 978-80-7357-434-5.
- (12) SVATOŠOVÁ, J. a TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: Anag, 2012. 367 s. ISBN 978-80-7263-729-4.
- (13) ŠRÁMKOVÁ, A., M. JANOUŠKOVÁ a H. VOJÁČKOVÁ. *IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních, 2009. 479 s. ISBN 978-80-86716-61-9.
- (14) PASEKOVÁ, M. et al. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 183 s. ISBN 978-80-7357-866-4.
- (15) MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

Ostatní zdroje

- (16) IFRS a české účetní předpisy, podrobnosti a rozdíly. *Pricewaterhousecoopers* [online]. 2004. [cit. 2013-11-01]. Dostupné z <http://www.adeus.cz/Data/files/Rozbory%20a%20koment%C3%A1%C5%99e/Rozd%C3%ADly%20standardy%20mezin%C3%A1rodn%C3%AD%20a%20%C4%8CR.pdf>

- (17) BOHUŠOVÁ, H. *Komparace české právní úpravy účetnictví a IFRS* [online]. 2010. [cit. 2013-10-12]. Dostupné z http://www.agris.cz/Content/files/main_files/74/152633/022Bohusova.pdf
- (18) IFRS a české účetní předpisy, podrobnosti a rozdíly. *Pricewaterhousecoopers* [online]. 2005. [cit. 2013-11-15]. Dostupné z http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf
- (19) KRUPOVÁ, L. Odložená daň podle IFRS a návrh novely IAS 12 Daně ze zisku. *Účetní kavárna* [online]. 2009. [cit. 2013-12-12]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d7793v10425-odlozena-dan-podleifrsvrhvyas12danezezisku/?search_query=IAS%2012&search_results_pag
- (20) *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005*. Praha: Svaz účetních, 2005. 2249 s. ISBN 80-239-5721-X.
- (21) Interní materiály obchodní korporace ABC, s.r.o.
- (22) 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.
- (23) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992.
- (24) Mezinárodní účetní standardy. *Topvision* [online]. 2013 [cit. 2014-11-10]. Dostupné z: http://www.topvision.cz/nabidka/hard-skills/dane-ucetnictvi/?filtr_oblast=34&filtr_podoblast=108&filtr_uroven=0&filtr_mesic=0&filtr_mesto=0&filtr_dny=0&filtr_sem=Vyhledat&filtr_categ=2#nabidka

- (25) Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.
- (26) Dlouhá, P. *Interview*. ABC, s.r.o. 2014
- (27) Cenový asistent. *České dráhy* [online]. 2009 [cit. 2014-12-20]. Dostupné z:
<http://www.cd.cz/asistent/default.aspx>
- (28) Rezervace, ceník. *Penzion Locanda* [online]. 2014 [cit. 2014-12-20]. Dostupné z:
<http://www.penzionlocanda.cz/sluzby/rezervace-cenik/>
- (29) Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

SEZNAM TABULEK A GRAFŮ

Seznam tabulek

<i>Tabulka 1: Přehled rozdílů mezi IAS/IFRS a ČÚL v koncepčním přístupu</i>	28
<i>Tabulka 2: Přehled rozdílů mezi IAS/IFRS a ČÚL v účetní závěrce</i>	29
<i>Tabulka 3: Přehled srovnání IAS 38 s ČÚL ve vybraných oblastech.....</i>	37
<i>Tabulka 4: Přehled srovnání IAS 16 s ČÚL ve vybraných oblastech.....</i>	41
<i>Tabulka 5: Přehled srovnání IAS 17 s ČÚL ve vybraných oblastech</i>	47
<i>Tabulka 6: Schéma vykazování zásob</i>	48
<i>Tabulka 7: Vertikální a horizontální analýza aktiv</i>	56
<i>Tabulka 8: Vertikální a horizontální analýza pasiv</i>	58
<i>Tabulka 9: Úprava odpisů DHM z důvodu stanovení zbytkové hodnoty v Kč</i>	63
<i>Tabulka 10: Aktivace drobného majetku do rozvahy v Kč</i>	64
<i>Tabulka 11: Účtování stroje dle ČÚL v Kč</i>	65
<i>Tabulka 12: Zobrazení majetku dle IFRS – komponentní odpisování v Kč.....</i>	65
<i>Tabulka 13: Úpravy spojené s odpisováním dle IAS/IFRS v tis. Kč.....</i>	66
<i>Tabulka 14: Finanční leasing dle ČÚS</i>	68
<i>Tabulka 15: Výpočet současné hodnoty splátek v Kč</i>	69
<i>Tabulka 16: Výpočet úrokového nákladu v Kč</i>	71
<i>Tabulka 17: Výpočet odpisů v Kč</i>	73
<i>Tabulka 18: Účetní zachycení finančního leasingu dle IFRS</i>	73
<i>Tabulka 19: Přehled zaičtování leasingu v Kč</i>	75
<i>Tabulka 20: Zařazení náhradního dílu do majetku</i>	76
<i>Tabulka 21: Úpravy související s přeúčtováním NPO</i>	77
<i>Tabulka 22: Úpravy související s přeúčtováním PPO</i>	78
<i>Tabulka 23: Úpravy související s přeúčtováním VPO.....</i>	78
<i>Tabulka 24: Vykázání výnosů dle IFRS v Kč</i>	80
<i>Tabulka 25: Úprava výnosu s odloženou splatností</i>	80
<i>Tabulka 26: Výpočet odložené daně vybraných aktiv v roce 2012 v Kč</i>	82
<i>Tabulka 27: Vzdělávací harmonogram</i>	87
<i>Tabulka 28: Odhad nákladů na vzdělávání zaměstnanců</i>	88
<i>Tabulka 29: Náklady na nového zaměstnance.....</i>	88

<i>Tabulka 30: Převodový můstek aktiv v tis. Kč</i>	90
<i>Tabulka 31: Převodový můstek pasiv v tis. Kč</i>	92
<i>Tabulka 32: Převodový můstek výkazu zisku a ztráty v tis. Kč</i>	93
<i>Tabulka 33: Provedené úpravy ve výkazu o finanční pozici – aktiva v tis. Kč</i>	97
<i>Tabulka 34: Provedené úpravy ve výkazu o finanční pozici – pasiva v tis. Kč</i>	98
<i>Tabulka 35: Provedené úpravy ve výkazu zisku a ztráty v tis. Kč</i>	100

Seznam grafů

<i>Graf 1: Vertikální analýza aktiv</i>	57
<i>Graf 2: Vertikální analýza zásob</i>	57
<i>Graf 3: Vertikální analýza pasiv</i>	59
<i>Graf 4: Vertikální analýza vlastního kapitálu</i>	59
<i>Graf 5: Vývoj VH běžného období v letech 2008–2012 (v tis. Kč)</i>	61
<i>Graf 6: Vývoj tržeb v letech 2008–2012 (v tis. Kč)</i>	61
<i>Graf 7: Struktura výnosů z provozní činnosti</i>	79

Seznam obrázků

<i>Obrázek 1: Organizační struktura</i>	53
---	----

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

A.S.	Akciová společnost
AKT.	Aktiva
CA	Celková aktiva
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy
ČPK	Čistý pracovní kapitál
ČPM	Čistý peněžní majetek
ČPP	Čisté pohotové prostředky
ČRH	Čistá realizovatelná hodnota
DM	Dlouhodobý majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPMB	Dopravní podnik města Brna
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IAS/IFRS	International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IT	Informační technologie
NPO	Náklady příštích období
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
ODZ	Odložený daňový závazek
PN	Prodejní náklady
PV	Present value (současná hodnota)
PPO	Příjmy příštích období
SIC	Standing Interpretations Committee
SYD	Sum of the year's digits method
DDB	Declining balance method
VPO	Výdaj příštích období

VH

Výsledek hospodaření

ZK

Základní kapitál

SEZNAM PŘÍLOH

- PŘÍLOHA A: Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚL
PŘÍLOHA B: Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31. 12. 2012

Příloha A: Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚP

TÉMA	IFRS	ČÚP
Koncepční rámec		
Historické ceny	Oceňování v historických cenách, ale nehmotná aktiva, dlouhodobý hmotný majetek a investice do nemovitostí 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, výchozí ocenění všech finančních nástrojů je ale vždy v pořizovacích cenách. K přeceňování na reálnou hodnotu dochází i při některých takzvaných „přeměnách společnosti“.
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.
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 vykázan, pokud účetní jednotka	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),

	retrospektivně uplatní nové účetní pravidlo nebo provede reklasifikaci nebo retrospektivní úpravu ve srovnatelných údajích.	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.
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.
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.
Konsolidovaná účetní závěrka		
Definice dceřiného podniku	Na základě kontroly podle hlasovacích práv nebo rozhodujícího vlivu. Předpokládá se, že kontrola existuje, pokud mateřská společnost vlastní přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných společností více než polovinu hlasovacích práv podniku. Kontrola existuje také v případě, kdy mateřská společnost vlastní polovinu nebo méně než polovinu hlasovacích práv, ale má právní nebo smluvní nárok kontrolovat nebo de facto vykonává kontrolu nad podnikem (výjimečná situace). V úvahu se bere i existence potenciálních hlasovacích práv, která jsou okamžitě realizovatelná.	Rozhodující vliv na řízení a kontrola činnosti prostřednictvím více než 50% podílu na hlasovacích právech nebo vyplývající ze smlouvy či stanov podniku (tzn. „řízené“ nebo „ovládané“ společnosti). Srovnatelné s IFRS. Okamžitě realizovatelná potenciální hlasovací práva jsou obecně ignorována.
Jednotky zvláštního určení („SPE“)	Konsoliduje se v případě, že podstata vztahu indikuje kontrolu.	Rozhoduje právní stav, konsolidují se řízené a ovládané osoby ve smyslu

		obchodního zákoníku. Jednotky zvláštního určení, které nejsou kontrolovány z právního hlediska, ale jejichž rizika a zisky náleží zejména vykazující společnosti, jsou uvedeny v příloze.
Dceřiné podniky vyloučené z konsolidace	Všechny dceřiné společnosti musí být konsolidovány.	Pokud byl podnik pořízen s úmyslem prodat jej do 1 roku nebo (výjimečně) pokud existují dlouhodobá omezení k vykonávání kontroly. Oceňují se pořizovací cenou nebo metodou ekvivalence.
Definice přidruženého podniku	Na základě podstatného vlivu: za předpokladu 20 % a více hlasovacích práv.	Srovnatelné s IFRS.
Prezentace výsledků přidruženého podniku	Používá metodu ekvivalence. Vykáže se podíl na ziscích a ztrátách po zdanění. V individuální účetní závěrce se oceňují pořizovací cenou nebo reálnou hodnotou.	Pro účtování se používá metoda ekvivalence, avšak její použití se liší od IFRS – není požadováno provedení alokace kupní ceny. V individuální účetní závěrce možnost účtovat přidružený podnik v pořizovací ceně nebo metodou ekvivalence, v konsolidované účetní závěrce je požadována metoda ekvivalence založená na účetnictví přidruženého podniku.
Vykazované informace týkající se významných přidružených podniků	Uvést detailní informace o významných aktivech, závazcích, výnosech, ziscích a ztrátách.	Vykazované informace zahrnují názvy a popis konsolidovaných přidružených podniků a použité účetní metody při konsolidaci.
Metoda ekvivalence nebo poměrné konsolidace u společných podniků (joint ventures)	Umožňují metodu poměrné konsolidace i metodu ekvivalence.	Povinně uplatnit metodu poměrné konsolidace. České účetní předpisy neřeší společné podnikání, které nemá právní formu společnosti – pro účetnictví je rozhodující právní status.
Přepočet cizích měn – jednotlivé podniky	Provést přepočet směnným kurzem k datu transakce; peněžní aktiva / závazky směnným kurzem k rozvahovému dni; nepeněžní položky v historických směnných kurzech.	Neexistuje definice peněžních aktiv/závazků. Řešeno výčtem, zahrnutý účastí a podíly. Mohou být použity fixní kurzy pro předem stanovené období. Fixní kurzy musí být stanoveny z oficiálních směnných kurzů ČNB. V ostatním srovnatelné s IFRS.
Zahraniční subjekty v rámci konsolidované účetní závěrky	Používá směnný kurz k rozvahovému dni pro rozvahu a průměrnou hodnotu směnného kurzu za účetní období pro výsledovku. Rozdíly z přepočtu se účtují přímo do vlastního kapitálu a zahrnou se do zisku v okamžiku prodeje dceřiné společnosti.	Používá směnný kurz k rozvahovému dni pro rozvahu i pro výkaz zisku a ztráty. Chybí detailní úprava.
Hyperinflace – zahraniční subjekt	Před provedením přepočtu z hyperinflační měny se upraví výkazy zahraničního podniku na současné ceny.	Neexistují pravidla. Při stanovení účetních postupů musí být brán v úvahu princip poctivého a věrného obrazu.

Podnikové kombinace		
Druhy podnikových kombinací	Musí být použita metoda koupě. Podnikové kombinace společností pod společnou kontrolou nebo založení joint ventures nejsou v IFRS řešeny.	Podnikové kombinace nejsou řešeny jako celek. Existuje rozdílná úprava pro konsolidace, koupi a vklad podniku i „přeměny společností“. Jednotlivé typy transakcí jsou specifikovány v obchodním zákoníku a jsou účtovány dle právní formy. Nerozlišují se transakce mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou a transakce zahrnující nespřízněné strany, vyjma 100% vlastněných dceřiných podniků.
Metoda koupě – reálná hodnota při akvizici	<p>Kupní cena, aktiva, závazky a podmíněné závazky pořizovaného podniku jsou oceněny reálnou hodnotou. Pokud podnik získá kontrolu částečnou akvizicí dceřiné společnosti, plně reálné hodnoty položek majetku, závazků a podmíněných závazků, včetně podílu menšinových vlastníků, musí být vykázány v konsolidované rozvaze. Goodwill je vykázán jako „plný goodwill“ (včetně části připadající menšinovému podílu) nebo jako rozdíl mezi kupní cenou a procentuelní částí pořizovaných čistých aktiv oceněných reálnou hodnotou.</p> <p>Závazky na restrukturalizaci se zaúčtují pouze tehdy, pokud má nabývaný podnik existující závazek v den akvizice. Neuznávají se závazky z budoucích ztrát nebo jiných nákladů, u kterých se očekává, že vzniknou jako následek podnikové kombinace.</p>	<p>Aktiva a závazky kupovaného podniku jsou přečeňována dle požadavků obchodního zákoníku v souladu s právní formou transakce (v jistých případech existuje možnost nepřeceňovat). Pouze aktiva a závazky, které jsou vykázány v rozvaze nabývaného podniku, mohou být vykázána nabyvatelem.</p> <p>Banky a ostatní finanční instituce: srovnatelné s IFRS.</p> <p>Podnikatelé: některé základní principy jsou společné s IFRS.</p>
Metoda koupě – podmíněná úhrada	Zahrnuto v ceně k datu akvizice, jestliže úprava ceny může být spolehlivě změřena.	Neexistuje úprava.
Metoda koupě – menšinové podíly při akvizici	Lze použít reálnou hodnotu (metoda „plného goodwillu“) nebo podíl na čistých aktivech oceněných reálnou hodnotou.	Hodnota vychází z podílu na vlastním kapitálu, celková částka je rozdělena do příslušných kategorií.
Metoda koupě – goodwill	Metoda „plného goodwillu“ (rozdíl mezi reálnou hodnotou pořizovaného podniku a agregovanou reálnou hodnotou pořizovaných čistých aktiv) nebo goodwill vztahující se ke kontrolnímu balíku (rozdíl mezi zaplacenou kupní cenou a podílem kontrolovaných čistých aktiv oceněných reálnou hodnotou). Goodwill se neamortizuje, každoročně se testuje jeho znehodnocení.	Při nabytí podniku nebo jeho části se goodwill zaúčtuje a odpisuje rovnoměrně po dobu 5 let, pokud došlo k položkovému přecenění majetku na reálnou hodnotu, jinak během 15 let od nabytí (tzv. oceňovací rozdíly k nabytému majetku). Odlišná pravidla, do jisté míry srovnatelná s IFRS, platí pro konsolidovanou účetní závěrku a pro finanční instituce.

Metoda koupě – záporný goodwill	Vykáže se do výsledovky v okamžiku, kdy vznikne.	Při nabytí podniku nebo jeho části se negativní goodwill zaúčtuje jako záporné aktivum (na stranu aktiv v rozvaze), odpisuje se do výnosů během 5 let, pokud došlo k položkovému přecenění majetku na reálnou hodnotu, jinak během 15 let od nabytí. V konsolidované účetní závěrce se vykazuje jako záporné aktivum a odpisuje se rovnoměrně do výnosů po dobu maximálně 20 let. Finanční instituce jej vykazují jako záporné aktivum po dobu používání majetku, k němuž se vztahuje. Nelze-li dobu odpisování zjistit spolehlivě, odpisuje se po dobu nejdéle pěti let.
Metoda koupě – následné úpravy hodnot aktiv a závazků	Reálné hodnoty mohou být upraveny do 12 měsíců od data akvizice. Následné úpravy zaúčtovat do výsledovky.	Neexistují detailní pravidla – jakmile jsou finanční výkazy publikovány, nejsou možné zpětné úpravy. Neexistují specifická pravidla upravující tvorbu a rozpouštění rezerv při akvizici.
Metoda koupě – zveřejnění	Zveřejňované informace zahrnují jména a popisy podniků, které se spojují, datum akvizice, přehled o reálných hodnotách aktiv a závazků získaných akvizicí a vliv na výsledky a finanční pozici nabyvatele.	Není požadováno žádné specifické zveřejnění, vyjma jména kombinovaných podniků a data akvizice.
Vykazování výnosů		
Vykazování výnosů	Vykázat výnosy, pokud rizika a užitky 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.
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.
Zaměstnanecské požitky –penzijní plány s definovanými příspěvky a s definovanými požitky	Použit přírůstkovou metodu, aby bylo možno stanovit závazek z titulu 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 vykázány ve výsledovce a současně jako závazek nebo zvýšení kapitálu v závislosti na tom, zda bude transakce uhrazena penězi nebo prostřednictvím zvýšení kapitálu. Zaúčtovaná 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 restrukturalizační rezervy.	Postup účtování o odstupném je podobný postupu účtování restrukturalizačních 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	Zaúčtovat 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 přeceňované hodnoty, jsou častá přecenění celých kategorií dlouhodobého majetku nezbytná. Při odpisování dlouhodobého hmotného majetku se uplatňuje komponentní přístup.	Komponentní přístup nelze v ČÚP použít před 1. lednem 2010.
Dlouhodobá aktiva držená 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.
Leasing – klasifikace	Leasing je klasifikován jako finanční leasing, pokud jsou v podstatě všechna rizika a výhody vlastnictví převedena	Právní forma převažuje nad podstatou. Z toho důvodu není rozdíl v účtování o finančním leasingu a operativním

	na nájjemce. Podstata ujednání má přednost před právní formou.	leasingu.
Leasing – účtování pronajímatele	Zaúčtovat 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 prodeji 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, vyjma 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 oprávkou 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 držaná 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	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

	a z realizovatelných cenných papírů do vlastního kapitálu.	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.
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	Použít 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	Časově rozlišit a odpisovat zisk	Transakce z prodeje a zpětného pronájmu

pronájem („sale and lease-back“)	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.	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.
Konvertibilní dluh	Při účtování o konvertibilním dluhu rozlišit příjmy vztahující se k vlastnímu kapitálu a příjmy vztahující se k dluhu.	Dohodnutý konvertibilní dluh je obvykle vykázán jako závazek. V praxi výjimečně používaný finanční nástroj. Finanční instituce musí oddělit vložené deriváty.
Odúčtování finančních závazků	Závazek je odúčtován při vypořádání. Rozdíl mezi účetní hodnotou a zaplacenou částkou je vykázán ve výkazu zisku a ztráty.	Účetní postupy se řídí právní formou. Finanční instituce srovnatelné s IFRS.
Kapitálové nástroje – nákup vlastních akcií	Vykázat celou zaplacenou částku jako snížení vlastního kapitálu.	Srovnatelné s IFRS.
Deriváty a zajišťovací účetnictví		
Deriváty a ostatní finanční nástroje – oceňování derivátových nástrojů a zajišťovacích aktivit	Deriváty a zajišťovací nástroje se oceňují reálnou hodnotou, změny reálné hodnoty se promítají do výkazu zisku a ztráty, s výjimkou efektivního zajištění budoucích peněžních toků, které se promítá do vlastního kapitálu, dokud se účinek zajištěné transakce neprojeví ve výkazu zisku a ztráty. Zisky/ztráty ze zajišťovacích nástrojů použitých pro zajištění budoucích nefinančních aktiv vstupují do ceny majetku/ závazku, v případě finančních aktiv jsou zadrženy ve vlastním kapitálu a rozpouštěny do výkazu zisku a ztráty spolu s efekty zajištěné položky.	Srovnatelné s IFRS.
Vložené deriváty	Vložené deriváty jsou odděleny od hostitelského kontraktu, jestliže není celý nástroj oceněn reálnou hodnotou, nebo pokud ekonomická charakteristika a rizika vloženého derivátu nejsou stejná jako u hostitelského kontraktu.	Podnikatelé mohou zvolit možnost oddělit vložené deriváty. Ostatní ustanovení jsou srovnatelná s IFRS. Pravidla pro finanční instituce se blíží IFRS. Nefinanční kontrakty v cizí měně se obecně považují za blízce související s hostitelským kontraktem.
Deriváty a ostatní finanční nástroje – oceňování zajištění	Zisky/ztráty ze zajištění čistých investic do zahraničních podniků se vykazují ve vlastním kapitálu, včetně neúčinnosti	Srovnatelné s IFRS, avšak koncept čistých investic do zahraničních podniků není v ČÚP dále rozvinut.

čistých investic v zahraničních podnicích	zajištění z nederivátových nástrojů. Neúčinnosti zajištění z derivátů se vykazují ve výkazu zisku a ztráty. Zisky/ztráty vykázané ve vlastním kapitálu je při prodeji investice třeba převést do výkazu zisku a ztráty.	
Ostatní témata účetního výkaznictví		
Zisk na akcii – zředěný	Jako jmenovatel pro zředěný zisk na akcii použít vážený průměr akcií, které potenciálně způsobují zředění. Pro akciové opce / poukázky použít metodu „akcií schválených k emisi“.	Neexistuje předpis ani požadavek na vykazování zisků na akcii (mimo investičních a podílových fondů, které vykazují pouze základní zisk na akcii v příloze).
TÉMA	IFRS	ČÚP
Zveřejnění rizik plynoucích z finančních nástrojů	Účetní jednotka by měla vykazovat informace umožňující uživatelům finančních výkazů zhodnotit podstatu a rozsah rizik plynoucích z finančních nástrojů.	Pokud je to relevantní pro finanční pozici nebo výsledek, musí podnik používající finanční nástroje uvést ve výroční zprávě cíle a způsob řízení rizik a zveřejnit informace o cenovém, úvěrovém a likvidním riziku.
Transakce se spřízněnými stranami – definice	Stanoví se podle úrovně přímé a nepřímé kontroly, společné kontroly a případně významného vlivu jednoho podniku na druhý nebo společné kontroly obou stran.	Definice spřízněných stran odpovídá přímo IFRS aplikovaným v EU.
Transakce se spřízněnými stranami – vykazování	Vyazuje se jméno mateřské společnosti, jméno vrcholové mateřské společnosti (pokud je jiné) bez ohledu na to, zda nějaké transakce s těmito stranami proběhly. Pro transakce se spřízněnými stranami se vykáže povaha vztahu (7 kategorií), objem transakcí, zůstatky, podmínky a typ transakce. Zveřejnění odměn poskytnutých klíčovými vedoucími pracovníky v souhrnné výši.	Vykazují se významné transakce se spřízněnými stranami, které nebyly uzavřeny za běžných tržních podmínek. Je požadováno zveřejnění souhrnných odměn klíčovými vedoucími pracovníky odděleně za členy statutárních orgánů, dozorčích orgánů a řídicích orgánů.
Vykazování podle segmentů – rozsah a zásady struktury	Platí pro veřejně obchodované společnosti a společnosti s cennými papíry v procesu registrace, pro účely vydání cenného papíru na veřejném trhu. Vykázání provozních segmentů je založeno na tom, které segmenty reportují interně vedení za účelem alokace zdrojů a hodnocení výsledků.	Specifický předpis neexistuje. Všechny podniky jsou povinny uvést členění běžných výnosů podle druhů činností a v členění na domácí a zahraniční tržby.
Ukončované činnosti – definice	Činnosti a peněžní toky, které mohou být zřetelně odděleny pro finanční vykazování a reprezentují podstatnou samostatnou část podnikání nebo geografickou oblast činností, nebo pořízené za účelem prodeje.	Neexistuje předpis.
Ukončované/ukončené	Minimálně je vykázána jednou částkou	Neexistuje specifický předpis. Pokud je

činnosti – zveřejnění	ve výsledovce a v příloze je analýza za současné a minulé období. Aktiva a závazky ukončené činnosti se vykazují odděleně od ostatních aktiv a závazků na rozvaze. Neprovádí se úprava rozvahy za minulé období.	však dopad na finanční pozici podniku významný, mělo by být popsáno v příloze účetní závěrky.
Události po rozvahovém dni	Upravit částky zahrnuté v účetní závěrce o události nastalé po rozvahovém dni vycházející z podmínek, které existovaly k rozvahovému dni a mající závažný dopad na částky uvedené v účetní závěrce. Zveřejnit události, které neměly za následek úpravy částek v účetní závěrce.	Principy srovnatelné s IFRS, ale neexistuje specifický a detailní návod.
Mezitímní účetní závěrky	Obsah je předepsán a základ by měl být ve shodě s celoročními výkazy. Frekvence výkazů (čtvrtletně, půlročně) je uložena místním regulátorem nebo je v pravomoci společnosti.	Žádné požadavky pro mezitímní výkazy v ČÚP. Veřejně obchodované společnosti připravují mezitímní výkazy podle IFRS.

Příloha B: Rozvaha k 31. 12. 2012 v tis. Kč

AKTIVA			2011	2012
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	247 577	215 354
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	56 440	58 006
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	464	213
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005	0	0
B. I. 2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0
B. I. 3	Software	007	381	213
B. I. 4	Ocenitelná práva	008	0	0
B. I. 5	Goodwill	009	0	0
B. I. 6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0
B. I. 7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	83	0
B. I. 8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	55 976	57 793
B. II. 1	Pozemky	014	1 516	2 115
B. II. 2	Stavby	015	33 281	33 615
B. II. 3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	21 179	21 865
B. II. 4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0
B. II. 5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	0	0
B. II. 6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	0	0
B. II. 7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	0	198
B. II. 8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	0	0
B. II. 9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0
B. III. 1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	0	0
B. III. 2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0
B. III. 3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0
B. III. 4	Půjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027	0	0
B. III. 5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0
B. III. 6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0
B. III. 7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	189 922	155 991
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	82 889	64 657
C. I. 1	Materiál	033	67 717	49 126
C. I. 2	Nedokončená výroba a polotovary	034	2 933	2 200
C. I. 3	Výrobky	035	8 733	9 573
C. I. 4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	0	0
C. I. 5	Zboží	037	3 087	3 552
C. I. 6	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	419	206
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	7	7
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0
C. II. 2	Pohledávky – ovládající a řídicí osoba	041	0	0
C. II. 3	Pohledávky – podstatný vliv	042	0	0
C. II. 4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043	0	0
C. II. 5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	7	7
C. II. 6	Dohadné účty aktivní	045	0	0
C. II. 7	Jiné pohledávky	046	0	0

C. II. 8	Odložená daňová pohledávka	047	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	63 649	63 099
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	57 957	59 395
C. III. 2	Pohledávky – ovládající a řídící osoba	050	0	0
C. III. 3	Pohledávky – podstatný vliv	051	0	0
C. III. 4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052	0	0
C. III. 5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0
C. III. 6	Stát – daňové pohledávky	054	4 631	2 387
C. III. 7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	856	1 201
C. III. 8	Dohadné účty aktivní	056	0	0
C. III. 9	Jiné pohledávky	057	205	116
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	43 377	28 228
C. IV. 1	Peníze	059	905	917
C. IV. 2	Účty v bankách	060	42 472	27 311
C. IV. 3	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	0	0
C. IV. 4	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	1 215	1 357
D. I. 1	Náklady příštích období	064	1 215	1 237
D. I. 2	Komplexní náklady příštích období	065	0	0
D. I. 3	Příjmy příštích období	066	0	120

PASIVA			2011	2012
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	247 577	215 354
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	169 130	191 610
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	26 100	26 100
A. I. 1	Základní kapitál	070	26 100	26 100
A. I. 2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
A. I. 3	Změny základního kapitálu	072	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073	0	0
A. II. 1	Emisní ážio	074	0	0
A. II. 2	Ostatní kapitálové fondy	075	0	0
A. II. 3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	0	0
A. II. 4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077	0	0
A. II. 5	Rozdíly z přeměn společností	078	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	079	4 000	4 000
A. III. 1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	4 000	4 000
A. III. 2	Statutární a ostatní fondy	081	0	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84)	082	60 542	125 230
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	083	60 542	125 230
A. IV. 2	Neuhrazená ztráta minulých let	084	0	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	78 488	36 280
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086	77 640	22 979
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	087	0	0
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088	0	0
B. I. 2	Rezerva na důchody a podobné závazky	089	0	0
B. I. 3	Rezerva na daň z příjmů	090	0	0
B. I. 4	Ostatní rezervy	091	0	0

B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	092	1 143	1 405
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	093	0	0
B. II. 2	Závazky – ovládající a řídicí osoba	094	0	0
B. II. 3	Závazky – podstatný vliv	095	0	0
B. II. 4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096	0	0
B. II. 5	Dlouhodobé přijaté zálohy	097	0	0
B. II. 6	Vydané dluhopisy	098	0	0
B. II. 7	Dlouhodobé směnky k úhradě	099	0	0
B. II. 8	Dohadné účty pasivní	100	0	0
B. II. 9	Jiné závazky	101	0	0
B. II. 10	Odložený daňový závazek	102	1 143	1 405
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103	71 497	21 574
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	104	36 222	13 292
B. III. 2	Závazky – ovládající a řídicí osoba	105	0	0
B. III. 3	Závazky – podstatný vliv	106	0	0
B. III. 4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107	10 605	0
B. III. 5	Závazky k zaměstnancům	108	3 904	3 289
B. III. 6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	2 228	2 106
B. III. 7	Stát – daňové závazky a dotace	110	9 260	1 888
B. III. 8	Krátkodobé přijaté zálohy	111	2 275	999
B. III. 9	Vydané dluhopisy	112	0	0
B. III. 10	Dohadné účty pasivní	113	0	0
B. III. 11	Jiné závazky	114	7 003	0
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115	5 000	0
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	116	0	0
B. IV. 2	Krátkodobé bankovní úvěry	117	5 000	0
B. IV. 3	Krátkodobé finanční výpomoci	118	0	0
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119	807	765
C. I. 1	Výdaje příštích období	120	807	765
C. I. 2	Výnosy příštích období	121	0	0

Příloha B: Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2012 v tis. Kč

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY			2011	2012
I.	Tržby za prodej zboží	01	9 570	8 248
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	8 212	6 990
+	Obchodní marže (ř. 01 – 02)	03	1 358	1 258
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	458 908	337 767
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	448 959	334 721
II. 2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	1 932	-2 411
II. 3	Aktivace	07	8 017	5 457
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	273 554	210 607
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	236 423	174 522
B. 2	Služby	10	37 131	36 085
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 – 08)	11	186 712	128 418
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	75 967	74 543
C. 1	Mzdové náklady	13	58 987	56 612
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0

C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	16 032	16 954
C. 4	Sociální náklady	16	948	977
D.	Daně a poplatky	17	143	198
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	8 892	9 508
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	3 444	3 367
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	714	0
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21	2 730	3 367
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	3 081	2 923
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	714	0
F. 2	Prodaný materiál	24	2 367	2 923
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-1 228	1 146
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	1 042	1 413
H.	Ostatní provozní náklady	27	2 951	1 305
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	101 392	43 575
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0
VII. 1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII. 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	64	42
N.	Nákladové úroky	43	1 732	155
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	4 880	4 208
O.	Ostatní finanční náklady	45	6 884	2 369
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (-47)]	48	-3 672	1 726
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	19 232	9 021
Q. 1	- splatná	50	18 912	8 759
Q. 2	- odložená	51	320	262
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	78 488	36 280
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1	- splatná	56	0	0

S. 2	– odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 – 54 – 55)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 – 59)	60	78 488	36 280
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 – 54)	61	97 720	45 301