

Česká zemědělská univerzita v Praze

**Provozně ekonomická fakulta
Katedra obchodu a financí**



DIPLOMOVÁ PRÁCE

**Transformace finančních výkazů sestavených dle
českých právních předpisů na výkazy dle
Mezinárodních standardů finančního výkaznictví
IAS/IFRS**

Kateřina Vacková

© 2009 ČZU v Praze

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí

Akademický rok 2008/2009

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Kateřina Vacková

obor Podnikání a administrativa

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze
čl. 17 odst. 2 určuje tuto diplomovou práci:

Název tématu: **Transformace finančních výkazů sestavených
dle českých právních předpisů na výkazy dle
Mezinárodních standardů finančního
výkaznictví IAS/IFRS**

Struktura diplomové práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Literární rešerše
4. Charakteristika podnikatelského subjektu
5. Vlastní analýza
6. Závěr
7. Seznam literatury
8. Přílohy

Rozsah původní zprávy: 50 – 60 stran

Seznam odborné literatury:

Kovanicová D. a kol.: Finanční účetnictví – světový koncept IFRS/IAS, BOVA POLYGON, 2006.

Krupová L. a spol.: IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, VOX, 2006

Dvořáková D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS, Computer Press, 2006

Hinke, J.: Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie. Alfa Publishing s.r.o., Brno 2006

Krupová L. a kol.: IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou, díl I. a II., VOX, 2003

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IAS/IFRS – plná verze, Rada pro IAS/IFRS, aktualizace roku 2008

Interpretace jednotlivých mezinárodních standardů – SIC/IFRIC, Rada pro IAS/IFRS, v různých letech

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marta Stárová**

Termín odevzdání diplomové práce: duben 2009

L.S.

.....
Vedoucí katedry

.....
Děkan

V Praze dne: 15.12.2008

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci na téma „Transformace finančních výkazů sestavených dle českých právních předpisů na výkazy dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IAS/IFRS“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 13. 4. 2009

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala **Ing. Martě Stárové** za odborné vedení a rady při zpracování diplomové práce.

**Transformace finančních výkazů sestavených dle
českých právních předpisů na výkazy dle
Mezinárodních standardů finančního výkaznictví
IAS/IFRS**

**Transformation of Financial Statements Prepared
Pursuant to Czech Precepts of Law to Financial
Statements Pursuant to International Financial
Reporting Statements IAS/IFRS**

Souhrn

Hlavním cílem práce, jak již napovídá její název je transformace finančních výkazů sestavených dle českých právních předpisů na výkazy dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Hlavního cíle je dosaženo splněním dílčích cílů, ke kterým patří analýza stěžejních rozdílů mezi finančními výkazy obou účetních systémů.

Čerpáno bylo hlavně z účetnictví a finančních výkazů daného podnikatelského subjektu, účetního a konsolidačního programu společnosti, interních norem a vnitropodnikových směrnic konsolidovaného celku. Jedná se o společnost, která se hlavně zabývá obchodní leteckou dopravou. Zároveň je součástí konsolidačního celku a dceřinou společností majetkově propojené skupiny podniků. Společnost transformuje svá data z účetního systému do konsolidačního balíku, se kterým dále pracuje mateřská společnost. Na základě provedených analýz byly závěrem zpracovány nekonsolidované finanční výkazy společnosti dle obou právních úprav.

Přínos diplomové práce spočívá jak v nastínění základů teorie, tak praktických ukázek účtování vybraných operací na skutečné společnosti, jejich transformace a konečné vykazání dle obou účetních systémů.

Summary

The main objective of the work, as its name suggests is the transformation of financial statements prepared pursuant to Czech precepts of law to financial statements pursuant to International Financial Reporting Statements IAS/IFRS. Main objective is achieved partial fulfilment of the objectives, which include analysis of the key differences between the financial statements of the two accounting systems.

Withdrawals were mainly from the accounts and financial statements of the enterprise, the accounting and consolidation of the company's internal standards and internal guidelines consolidated whole. This is a company that is principally engaged in commercial air transport. It is part of the consolidated group and a subsidiary of financial holding group of companies. The company transforms data from its accounting system in the consolidation package, which also operates the parent company. In the light of the analysis were finally processed separate financial statements of the company under both laws.

The contribution thesis is as outlined in the foundations of theory and practical examples of recognition of selected operations on the actual company, their transformation and the final recognition by the two accounting systems.

Klíčová slova

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IAS/IFRS, České účetní standardy, účetní závěrka, oceňování základních prvků účetní závěrky, dlouhodobý majetek, investice do nemovitostí, leasing, finanční výkazy, konsolidace, unifikovaná účetní osnova.

Key words

International Financial Reporting Standards IAS/IFRS, the Czech Accounting Standards, accounts, valuation of the essential elements of financial statements, fixed assets, investment property, leasing, financial statements, consolidation, Unified accounts.

Obsah

1. Úvod	5
2. Cíl práce a metodika	6
3. Literární rešerše	8
3.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	8
3.1.1 Vznik Mezinárodních účetních standardů	9
3.1.2 Struktura standardů	10
3.1.3 Povinnost vykazování a IAS/IFRS v České republice	10
3.1.4 Přehled platných IAS/IFRS a interpretací platných pro rok 2008	11
3.2 Účetní závěrka	12
3.2.1 Základní pojmy	12
3.2.2 Účetní závěrka dle českých předpisů	15
3.2.3 Účetní závěrka dle IAS/IFRS	17
3.2.4 Oceňování základních prvků účetní závěrky	20
3.3 Dlouhodobý majetek	22
3.3.1 Charakteristika dlouhodobého majetku v IAS/IFRS	22
3.3.1.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	23
3.3.1.2 IAS 17 – Leasingy	25
3.3.1.3 IAS 38 – Nehmotná aktiva	27
3.3.1.4 IAS 40 – Investice do nemovitostí	30
3.3.2 Charakteristika dlouhodobého majetku dle české právní úpravy	32
3.3.2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	34
3.3.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek	35
3.4 Odlišnosti ve vykazování mezi českou právní úpravou a IAS/IFRS	36
4. Charakteristika společností transformující na IAS/IFRS	38
5. Vlastní analýza	40
5.1 Transformace finančních výkazů do IAS/IFRS	40
5.1.1 Analýza finančních výkazů společnosti – Obratová předvaha	40
5.1.1.1 Rozdíly mezi primární a sekundární knihou	41
5.1.2 Analýza rozdílů ve vykazování účetní závěrky v CAS a IAS/IFRS	42

5.1.2.1 Zřizovací výdaje a nehmotný majetek společnosti	44
5.1.2.2 Investice do nemovitostí a hmotný majetek společnosti	46
5.1.3 Rozhodovací diagram při aplikaci standardu	48
5.1.3.1 Aplikace standardu IAS 16	49
5.1.3.2 Aplikace standardu IAS 40	51
5.1.3.3 Rozdíly v účtování dlouhodobého hmotného majetku	54
5.1.4 Finanční leasing	55
5.1.4.1 Aplikace účtování leasingu dle CAS a IAS 17	58
5.1.5 Ostatní rozdíly ve vykazování účetní závěrky v CAS a IAS/IFRS	63
5.2 Konsolidační systém a pravidla transformace účetních výkazů	66
5.2.1 Vzájemné vazby ve skupině	67
5.2.2 Unifikovaná účetní osnova	68
5.3 Finanční výkazy sestavené dle CAS a IAS/IFRS	69
6. Závěr	72
7. Seznam literatury	75
8. Přílohy.....	78
Příloha č. 1 – Seznam standardů IAS/IFRS a interpretací SIC/IFRIC pro rok 2008	78
Příloha č. 2 – Porovnání rozdílů IAS/IFRS s účetním systémem dle právních norem ČR	81
Příloha č. 3 – Obratová předvaha – primární kniha (CAS) k 30. 6.2008	85
Příloha č. 4 – Obratová předvaha – sekundární kniha (IAS/IFRS) k 30. 6.2008	90
Příloha č. 5 – Finanční výkazy společnosti sestavené dle české právní úpravy k 30. 6. 2008 (nekonsolidované)	95
Příloha č. 6 – Finanční výkazy společnosti sestavené dle IAS/IFRS k 30. 6. 2008 (nekonsolidované)	103

1. ÚVOD

Finanční výkazy poskytují cenné informace o hospodaření podniku a zároveň slouží jejich vlastníkům při rozhodování v rámci budoucího vývoje firmy. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví vznikly v sedmdesátých letech minulého století a od té doby se neustále vyvíjí. Jejich význam za poslední roky ve světě, ale i v České republice vzrostl. Mezinárodní účetní standardy nejsou účetní systémy, ale hlavně systémy finančního reportování. Na rozdíl od českého Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví IAS/IFRS nedefinují žádnou standardní účtovou osnovu a nepředepisují žádné standardní výkazy, ani nedávají přesný návod, jak zaúčtovat různé operace. Podmínkou je, že konečná podoba finančních výkazů a příloha poskytne uživatelům dostatek spolehlivých informací pro pravdivé a věrné zobrazení finančního stavu firmy a výsledků jejího podnikání.

Společnosti na celém světě zavádějí IAS/IFRS nebo se alespoň snaží přiblížit těmto účetním standardům. Pro povinný přechod některých typů společností na IAS/IFRS se zatím rozhodly Rusko, Austrálie, Evropská unie a některé země východní Evropy, na Blízkém východě i v Africe. Některé státy o to stále usilují.

Přechod na IAS/IFRS nese sebou jisté výhody. Je to především přijímání globálního jazyka účetního výkaznictví, díky němuž se společnost stává srozumitelným subjektem globálního trhu, což umožňuje ochotu ostatních zemí s ní obchodovat a případně do ní investovat.

Soubor Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je velmi obsáhlý a značně se liší od české právní úpravy.

2. CÍL PRÁCE A METODIKA

Hlavním cílem práce, jak již napovídá její název, je transformace finančních výkazů sestavených dle českých právních předpisů na výkazy dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Hlavního cíle je dosaženo splněním dílčích cílů, ke kterým patří analýza stěžejních rozdílů mezi finančními výkazy obou účetních systémů.

Cílem práce je také hlavně popsat společnost, která má povinnost transformovat české účetní standardy do standardů mezinárodních vůči finanční skupině, jejíž je součástí. V praktické části této práce je čerpáno hlavně z účetnictví a finančních výkazů daného podnikatelského subjektu, účetního a konsolidačního programu společnosti, interních norem a vnitropodnikových směrnic konsolidovaného celku. Na základě poznatků z praxe jsou postupně rozebírány a analyzovány nejdůležitější rozdíly z pohledu obou účetních systémů. Práce obsahuje také několik příloh, které průběžně doplňují její obsahovou náplň, a z nichž jsou čerpány informace pro samotné analýzy.

Cílem není obsáhnout celou problematiku Mezinárodních účetních standardů, ale pouze těch nejdůležitějších z pohledu dané společnosti. Problematika IAS/IFRS je velmi obsáhlá a není účelem podrobně rozebírat standardy, které s vybraným podnikatelským subjektem nesouvisí, nebo které se ho přímo netýkají. Práce je především zaměřena na majetek, ve kterém je z hlediska rozdílného vykazování mezi ČÚS¹ a IAS/IFRS nejvíce rozdílů.

Teoretická část se zaměřuje především na základní a stručný popis historie Mezinárodních účetních standardů a popis některých vybraných standardů IAS/IFRS. Vysvětluje některé základní pojmy a definice a zároveň je porovnává s českou právní úpravou. Jejich vysvětlení je právě důležité pro pochopení následujících analýz podnikového účetnictví. Čerpáno i v této části bylo z interních norem a vnitropodnikových směrnic, maximálně dostupné literatury, ale i z internetových stránek.

Obsah práce hodnotí samotný výběr tématu, zaměření, metodické postupy a hlavně výsledky analýz. Shrnuje účel transformace účetních výkazů a konečné vyhodnocení rozdílného vykazování obou účetních systémů z pohledu dané společnosti. Následuje konečné posouzení správného vykazování ve společnosti a případné doporučení pro

¹ České účetní standardy

možné změny. Závěrem byly také sestaveny nekonsolidované účetní závěrky společnosti dle obou účetních systémů.

Přínos diplomové práce spočívá jak v nastínění základů teorie, tak praktických ukázek účtování vybraných operací na skutečné společnosti, jejich transformace a konečné vykázání dle obou účetních systémů. Klade za cíl nastínit základní problematiku, rozdílnost a vůbec složitost celého účetního problému.

3. LITERÁRNÍ REŠERŠE

3.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

IFRS = International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví).

IAS = International Accounting Standard (Mezinárodní účetní standardy)

V minulosti byl soubor standardů nazýván IAS (do konce roku 2002), ale jelikož standardy a interpretace v něm obsažené měly být použity pro sestavování účetní závěrky a nikoli pro účtování, změnily standardy svůj název na IFRS.

IAS/IFRS jsou doporučené postupy ve finančním účetnictví včetně výkaznictví. Jsou to rámcové zásady, které představují základní přístup, z něhož vychází řešení jednotlivých problémových okruhů. Používají se jednak jako národní požadavky či jako měřítko pro země, které vyvíjejí své vlastní požadavky. Každá země se musí řídit svými právními předpisy, do kterých by měly být tyto účetní standardy implementovány. *IAS/IFRS* jsou zaměřeny na metody a principy účtování a vykazování.

Představují soubor pravidel pro uznávání, oceňování, vykazování a zveřejňování informací o událostech a transakcích, které jsou významné z hlediska účetních závěrek prezentovaných účetními jednotkami realizujícími aktivity směřující k dosažení zisku. Vzhledem k tomu, že tyto účetní závěrky jsou určeny pro uspokojení všeobecných informačních potřeb širokého spektra uživatelů (společníci a akcionáři, věřitelé, zaměstnanci, široká veřejnost), musí poskytovat takové informace o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích generovaných účetní jednotkou, které umožní těmto uživatelům činit kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí[1].

Význam Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v posledních letech ve světě i v České republice značně vzrostl. Soubor standardů je velmi obsáhlý a značně se liší od české legislativy. Oblast Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se neustále dynamicky mění a vyvíjí.

3.1.1 Vznik mezinárodních účetních standardů

V důsledku odlišných sociálních, ekonomických a právních poměrů v různých zemích a v důsledku preference různých skupin uživatelů účetních závěrek v různých zemích dochází k odlišnému vymezení prvků účetní závěrky a jejich uznání.

V souvislosti s potřebou propojování mezinárodních trhů a postupné globalizace ekonomiky se již v 70. letech minulého století začaly objevovat snahy o mezinárodní harmonizaci účetnictví. V roce 1973 byl založen **Výbor pro Mezinárodní účetní standardy IASC (International Accounting Standards Committee)** na základě dohody účetních organizací za účelem vývoje jediného souboru vysoce kvalitních globálních účetních standardů, jejichž použití zajistí, aby byly účetní závěrky podniků transparentní a srovnatelné. Právním nástupcem IASC se v roce 2001 stala **IASCF² (International Accounting Standards Committee Foundation)**.

Cílem Výboru pro Mezinárodní účetní standardy je odstranění/zúžení rozdílů mezi jednotlivými zeměmi a o harmonizaci jejich právních předpisů, standardů a postupů tak, aby účetní závěrky splňovaly společné potřeby většiny uživatelů.

Do konce roku 2002 byly všechny mezinárodní standardy vydávány pod zkratkou IAS (Mezinárodní účetní standardy), ale jelikož standardy a interpretace v něm obsažené měly být použity pro sestavování účetní závěrky, nikoli pro účtování, byl původní název tedy zavádějící a později tedy přejmenován na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Součástí názvu každého standardu je, kromě značky IAS, také jeho pořadové číslo a název³.

Termín IFRS vznikl v roce 2003 a má široký význam. Od tohoto roku jsou standardy vydávány pod zkratkou IFRS. Je jím označována série standardů, které vydává IASB. Číslování této řady standardů nenavazuje na předcházející IAS, takže první IFRS má pořadové číslo 1⁴.

² IASCF – International Accounting Standards Committee Foundation. Právní nástupce Výboru pro Mezinárodní účetní standardy IASC (International Accounting Standards Committee).

³ Například IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

⁴ Například IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Kromě standardů jsou rovněž vydávány takzvané **Interpretace mezinárodního účetního výkaznictví SIC/IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee)**, které mají za úkol objasnit některá ustanovení konkrétního standardu⁵. Interpretace také reagují na nové vzniklé okolnosti, které nebyly předmětem standardu v době jeho vzniku. Interpretace SIC/IFRIC vyjadřují názor, který musí účetní jednotky respektovat, pokud označují svoji účetní závěrku za sestavenou v souladu s IAS/IFRS.

3.1.2 Struktura standardů

Většina standardů IAS je rozčleněna do čtyř hlavních částí:

1. Definice pojmů, se kterými standard pracuje
2. Způsoby oceňování
3. Kritéria pro rozpoznání (vykázání) položky v účetní závěrce
4. Požadavky na zveřejnění

U standardů IFRS jsou definice pojmů přesunuty do samostatného dodatku, který je nedílnou součástí standardu.

Některé standardy poskytují dvě možnosti účetního zpracování téhož problému. Tyto možnosti jsou označovány jako „**Základní řešení**“ a „**Povolená alternativa**“, případně názvy povolených modelů. Při přípravě účetní závěrky si podnik zvolí kteroukoli z těchto možností a použije ji v souladu s příslušnými ustanoveními daného standardu[2].

3.1.3 Povinnost vykazování a IAS/IFRS v České republice

Povinnost vykazování v IAS/IFRS ukládá Zákon o účetnictví účetním jednotkám, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie⁶, povinnost sestavit individuální, respektive konsolidovanou účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy, což jsou IAS/IFRS, které byly schváleny pro aplikaci v rámci EU na základě Nařízení Evropské

⁵ Například IFRIC 4 – Určení, zda smlouva obsahuje leasing

⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších změn a doplňků, § 19 odst. 9 a § 23a odst. 1

komise č. 1606/2002. Ostatní účetní jednotky mohou zatím podle těchto standardů postupovat pouze pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky. Dále není nijak omezováno, aby ostatní účetní jednotky dobrovolně aplikovaly IAS/IFRS pro účely sestavení paralelní účetní závěrky vedle statutární účetní závěrky podle českých účetních předpisů.

Vývojové tendence IAS/IFRS mají zásadní vliv i na práci celé účetní veřejnosti i v České republice. Uplatňování IAS/IFRS se bude týkat širokého spektra účetních jednotek, jelikož celá řada českých podnikatelských subjektů je součástí mezinárodních struktur a seskupení. Stále nezbytnějším předpokladem kvalitního účetnictví, kromě znalosti české účetní a daňové legislativy, budou také i znalosti vycházející z účetního výkaznictví v zahraničí.

V této souvislosti je třeba podotknout, že právě s ohledem na příslušnost mnoha českých podniků k nadnárodním skupinám lze očekávat, že se paralelní sestavování účetní závěrky podle IFRS bude stávat stále běžnější praxí.

3.1.4 Přehled platných IAS/IFRS a interpretací pro rok 2008

V roce 2002 existovalo 41 standardů. Počet standardů v platnosti se mění. Některé jsou rušeny a nahrazovány novými. Standardy obsahují Koncepční rámec pro přípravu a předkládání výkazů finančního účetnictví, který je společný pro všechny standardy. Jednotlivé standardy pak obsahují i variantní řešení konkrétních problémů. Pokud společnost sestavuje výkazy podle Mezinárodních účetních standardů, musí vždy zveřejnit, podle které varianty bylo postupováno.

Účetní jednotky uvedené v §19 odst. 9 zákona o účetnictví⁷ v průběhu roku účtují v souladu s tímto zákonem podle IAS/IFRS. Pro daňové účely však musí zjistit a vykázat výsledek hospodaření před zdaněním podle českých účetních předpisů.

Celý seznam standardů IAS/IFRS a interpretací SIC/IFRIC pro rok 2008 je uveden v příloze č 1. této práce.

⁷ Účetní jednotky, které jsou obchodní společností a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie.

3.2 Účetní závěrka

Účetní závěrka je jasně identifikovaná, předkládá se minimálně jedenkrát za účetní období a včas (do 6–ti měsíců od rozvahového dne).

Jedná se v podstatě o finální zpracování dat obsažených v účetních knihách do uceleného přehledu (výkazů) za účelem jejich zveřejnění mimo podnik. Účetní závěrka vychází především z účetnictví, které tvoří relativně uzavřenou soustavu s přesně vymezenými metodickými prvky. Dobře vedené účetnictví podává informace o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

Cílem účetní závěrky je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti, a změnách ve finanční pozici podniku.

Účetní závěrka je konečným a klíčovým dokumentem, kterým se ukončují všechny účetní práce v ukončeném účetním období. Dává komplexní obraz o hospodaření podniku, tj. o majetku, závazcích, nákladech, výnosech, vlastním kapitálu a finanční situaci.

Účetní závěrka představuje práce související se sestavením účetních výkazů. Při vedení účetnictví se velkou měrou na účetní závěrce také podílí samotný účetní software.

Důležitým předpokladem pro řádné sestavení účetní závěrky jsou přípravné práce, které představují:

- *Inventarizaci majetku a závazků*, jako důležitou a povinnou činnost pro zajištění průkaznosti účetnictví.
- *Účetní uzávěrku*, která je celým komplexem prací bezprostředně související s účetní závěrkou. Představuje proces uzavření účtů za dané účetní období.

3.2.1 Základní pojmy

Pro lepší pochopení celé problematiky účetní závěrky a účetního výkaznictví v IAS/IFRS je nutno vysvětlit alespoň základní pojmy – prvky finančních výkazů. Na rozdíl od Mezinárodních účetních standardů České účetní standardy přímo nevymezují definice těchto základních pojmů. Definice prvků účetní závěrky je obsažena v Koncepčním rámci IAS/IFRS.

Základními prvky účetní závěrky dle IAS/IFRS, které určují finanční pozici podniku, jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. Výkonnost podniku určují výnosy a náklady.

❖ Základní prvky účetní závěrky představují:

Aktivum – zdroj řízený podnikem, jehož existence je výsledkem minulých skutečností, a který je nositelem budoucího ekonomického prospěchu. Tento ekonomický prospěch je dostatečně jistý. Aktivum musí být spolehlivě ocenitelné.

Aktivum je klasifikované jako **krátkodobé**, pokud je splněna alespoň jedna z těchto podmínek:

- a) očekává se, že aktivum bude prodané nebo držené na prodej nebo spotřebu v normálním provozním cyklu společnosti,
- b) aktivum je primárně držené z důvodu obchodování,
- c) očekává se, že bude aktivum realizovatelné v rámci 12 měsíců od data rozvahy,
- d) jedná se o peníze nebo peněžní ekvivalenty, které nejsou omezené v tom, aby byly změněny nebo použity k vypořádání závazků v rámci 12 měsíců od data sestavení rozvahy.

Všechna ostatní aktiva by měla být klasifikována jako **dlouhodobá**.

Definici aktiv, uvedenou v Mezinárodních účetních standardech, nelze pro českou praxi aplikovat, protože ji některé položky, které se v české praxi chápou jako aktiva, nesplňují. A právě z toho plyne většina rozdílů.

Závazek (dluh) – současná povinnost podniku, která vznikla na základě minulých skutečností a od jehož vypořádání se očekává, že způsobí odtok zdrojů jako ekonomického prospěchu podniku. Závazek dělíme na krátkodobý a dlouhodobý.

Závazek **krátkodobý** je takový:

- a) kde se jeho úhrada očekává v normálním provozním cyklu společnosti,
- b) který je držený primárně z důvodu obchodování,
- c) který má být uhrazený do 12 měsíců od data sestavení účetní závěrky,
- d) u kterého nemá společnost právo odložit vypořádání závazku do doby delší 12 měsíců od data sestavení účetní závěrky.

Ostatní závazky jsou klasifikovány jako **dlouhodobé**.

U závazků v české praxi také platí jistá neaplikovatelnost definic dle Mezinárodních účetních standardů, a to z toho důvodu, že v české praxi existují dluhy, které nejsou vykázány v rozvaze a tím jsou zkresleny veškeré informace, které by účetnictví mělo poskytovat uživateli. Příkladem je například vykazování leasingu u nájemce, který je v české praxi vykazován zcela odlišným způsobem.

Vlastní kapitál – dle definice IAS/IFRS je to zbývající podíl aktiv podniku po odečtení všech jeho závazků.

Dle CAS je vlastní kapitál součástí pasiv a představuje vlastní zdroje účetní jednotky.

❖ Výkonnost podniku určují:

Výnosy – zvyšují ekonomický prospěch podniku během účetního období formou zvýšení hodnoty aktiv nebo snížení závazků, což má za následek zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem do vlastního kapitálu vlastníků. Účtují se v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisejí.

Náklady – snižují ekonomický prospěch podniku během účetního období formou čerpání aktiv nebo vzniku závazků, což má za následek snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením vlastního kapitálu vlastníků. Účtují se v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisejí.

❖ Finanční výkazy:

Rozvaha – finanční výkaz, který informuje o schopnosti využívat ekonomické zdroje, získávat finanční prostředky, hradit splatné závazky.

Výkaz zisků a ztrát – finanční výkaz, který informuje o uspořádání položek nákladů, výnosů a výsledku hospodaření ve výsledovce. Informuje o efektivnosti využití zdrojů a výkonnosti podniku, o jeho ziskovosti.

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu – je rozpisem souhrnné položky „Vlastní kapitál“ z rozvahy a podává informaci o uspořádání jednotlivých položek, které vyjadřují celkovou změnu za účetní období. Zobrazuje zvýšení nebo snížení jednotlivých položek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny.

Výkaz peněžních toků (cash-flow) – je rozpisem vybraných položek majetku a podává informaci o přírůstcích (příjmech) a úbytcích (výdajích) peněžních prostředků a ekvivalentů v průběhu účetního období. Informuje o schopnosti podniku vytvářet peníze a peněžní ekvivalenty.

Příloha – v Českých účetních standardech vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výsledovce. Účetní jednotky, které nemají povinný audit, mohou sestavit přílohu ve zjednodušeném rozsahu, tj. jen ve vymezeném rozsahu. Příloha v plném rozsahu by měla obsahovat všeobecné informace o účetní jednotce, informace o účetních zásadách, metodách oceňování a způsobech odepisování, doplňující informace k rozvaze a k výkazu zisku a ztráty, informace o propojených osobách, informace o půjčkách a úvěrech, další informace.

Dle Mezinárodní účetních standardů je příloha nazývána **Komentářem**, který se sestává mimo jiné z účetních pravidel (účetní politiky) a dílčích vysvětlujících komentářů. Mnoho podniků rovněž zveřejňuje dodatečné informace (např. hlavní faktory a vlivy, které určují finanční výkonnost, zdroje financování podniku, stupeň zadluženosti, zdroje nevykázané v rozvaze v souladu s IAS/IFRS, atd.).

3.2.2 Účetní závěrka dle českých předpisů

Účetní závěrka dle českých standardů představuje sestavení účetních výkazů, tzn. rozvahy, výkazu zisku a ztráty (eventuálně přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu) a přílohy k účetní závěrce.

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu mohou účetní závěrku sestavit účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem s výjimkou akciových společností, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.

Účetní závěrka musí obsahovat:

- Název obchodní firmy nebo jiný název účetní jednotky; sídlo nebo bydliště a místo podnikání, liší-li se od bydliště
- Identifikační číslo, pokud je má účetní jednotka přiděleno
- Právní formu účetní jednotky
- Předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena
- Rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje
- Okamžik sestavení účetní závěrky

Účetnictví tvoří relativně uzavřenou soustavu s přesně vymezenými metodickými prvky. Právní úprava účetní závěrky v České republice pro podnikatelské subjekty vyplývá z následujících předpisů v platném znění:

❖ **Zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví**

Základní předpoklady, ze kterých vychází zákon o účetnictví, jsou aktuální princip⁸, věrný a poctivý obraz, přednost obsahu před formou, nepřetržité pokračování činnosti podniku, stálost používaných účetních metod, zákaz kompenzace, kontinuita, zásada opatrnosti.

Struktura zákona:

Část první – Obecná ustanovení (§ 1–8)

Část druhá – Rozsah vedení účetnictví, Účetní doklady, Účetní zápisy a Účetní knihy (§ 9–17)

Část třetí – Účetní závěrka (§ 18–23)

Část čtvrtá – Způsoby oceňování (§ 24–28)

Část pátá – Inventarizace majetku a závazků (§ 29–30)

Část šestá – Úschova účetních záznamů (§ 31–32)

Část sedmá – Ustanovení společná, přechodná a závěrečná (§ 33–40)

⁸ Vysvětleno podrobněji níže viz. kapitola 3.2.3

❖ **Prováděcí vyhlášky MF č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví (6 částí a 4 přílohy).

❖ **Českých účetních standardů č. 001 – 023**

(001 Účty a zásady účtování na účtech; 002 Otevírání a uzavírání účetních knih; 003 Odložená daň; 004 Rezervy; 005 Opravné položky; 006 Kurzové rozdíly; 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob; 008 Operace s cennými papíry a podíly; 009 Deriváty; 010 Zvláštní operace s pohledávkami; 011 Operace s podnikem; 012 Změny vlastního kapitálu; 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek; 014 Dlouhodobý finanční majetek; 015 Zásoby; 016 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry; 017 Zúčtovací vztahy, 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky; 019 Náklady a výnosy; 020 Konsolidovaná účetní závěrka; 021 Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkurzu a likvidaci; 022 Postup v účetnictví a při inventarizaci majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné; 023 Přehled o peněžních tocích).

❖ **Vnitřních předpisů pro účetnictví**

❖ **Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů**

❖ **Zákona č. 253/2004 Sb., o DPH**

❖ **Ostatních právních předpisů nepřímo ovlivňujících účetnictví**

3.2.3 Účetní závěrka dle IAS/IFRS

Účetní závěrka je nejdůležitějším výstupem z účetnictví. Slouží uživatelům k tomu, aby mohli uskutečňovat ekonomická rozhodnutí na základě informací, které jsou v ní obsaženy.

Koncepční rámec byl schválen v roce 1989 a jsou v něm uvedeny základní předpoklady, ze kterých vychází text Mezinárodních účetních standardů. Zastřešuje všechny standardy. Pokud by se však vyskytl rozpor mezi zněním některého standardu a Koncepčního rámce, postupuje se podle příslušného standardu.

Koncepční rámec se týká cíle účetní závěrky, kvalitativních charakteristik, které vyjadřují přínos informací účetní závěrky, obsahu, způsobu rozeznání a oceňování základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky, pojetí a uchování kapitálu.

Zveřejňování účetní závěrky je především smyslem standardu IAS 1. Hlavním cílem tohoto standardu je stanovit základ pro předkládání účetní závěrky ke všeobecným účelům s účelem zajištění srovnatelnosti:

- vlastní účetní závěrky podniku s předchozími obdobími,
- účetní závěrky podniku s účetními závěrkami jiných podniků.

K dosažení tohoto cíle věnuje tento standard pozornost:

- obecným úvahám o předkládání účetní závěrky,
- návodům na sestavování její struktury,
- minimálním požadavkům na obsah účetní závěrky.

Standard je závazný pro všechny:

- účetní závěrky jednotlivých podniků a konsolidované účetní závěrky,
- druhy podniků včetně bank, pojišťoven a jiných finančních institucí,
- podniky zaměřené na dosahování zisku (včetně podniků veřejného sektoru)[3].

Základními předpoklady pro sestavení účetní závěrky v IAS/IFRS jsou:

1. Akruální báze – výsledky transakcí a jiných skutečností jsou předmětem uznání v období, kdy k nim dochází a jsou zobrazeny a vykázány v obdobích, ke kterým se vztahují.

2. Trvání podniku – podnik bude v dohledné době pokračovat v podnikání a zároveň nemá v úmyslu ani není nucen likvidovat nebo podstatně omezit rozsah činností. V případě záměru likvidace podniku, musí být účetní závěrka zpracovaná na odlišné bázi a toto musí být zveřejněno.

Mezi předpoklady uvedené v Koncepčním rámci patří mimo jiné také srozumitelnost, relevance, významnost, spolehlivost, důvěryhodné zobrazení, přednost obsahu nad formou, objektivita – nestrannost, opatrnost, úplnost, srovnatelnost, včasnost,

rovnováha mezi přínosy z informace a náklady na její získání, rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami, pravdivý a věrný obraz.

Kompletní sada výkazů účetní závěrky podle IAS/IFRS obsahuje:

1. Rozvahu
2. Výsledovku (výkaz zisků a ztrát)
3. Výkaz zahrnující buď:
 - všechny změny ve vlastním kapitálu nebo
 - změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které vyplývají z kapitálových transakcí, s vlastníky a distribuce vlastníkům
4. Výkaz peněžních toků
5. Účetní politiky a vysvětlující přílohu (obsahuje souhrn použitých účetních pravidel)

Sestavením účetní závěrky dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví se zabývají všechny standardy a jejich interpretace. Soubor standardů a interpretací je velmi obsáhlý. **Konkrétní požadavky na účetní závěrku podle IAS/IFRS jsou popsány v Koncepčním rámci IFRS a standardech IAS 1 – Zveřejňování účetní závěrky** (viz. výše uvedeno) a **IAS 7 – Výkaz peněžních toků**. Požadavky na mezitímní účetní závěrku jsou obsaženy ve standardu **IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví**⁹. Cílem tohoto standardu je stanovit minimální obsah mezitímní účetní závěrky a určit pravidla rozpoznávání a oceňování v úplných nebo zkrácených účetních závěrkách za mezitímní období.

Standardy požadují jasnou identifikaci účetní závěrky od jiných informací (například výroční zprávy). Každá složka účetní závěrky musí obsahovat:

- Název vykazujícího podniku
- Zda se jedná o individuální, separátní nebo konsolidovanou účetní závěrku
- Rozvahový den nebo období, které finanční výkazy pokrývají
- Měnu použitou pro vykazování

⁹ Sestavení účetní závěrky za období kratší než je úplné účetní období.

- Míru přesnosti použitou při vykazování

Účetní závěrka se má předkládat alespoň jednou ročně, a to zpravidla za účetního období.

3.2.4 Oceňování základních prvků účetní závěrky

Oceňování patří mezi nejvýznamnější metodické prvky účetnictví. Podniky musí oceňovat majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu, a dále k rozvahovému dni.

V účetní závěrce se jedná o stanovení peněžních částek, ve kterých jsou základní prvky uznány a vyjádřeny ve výkazech.

V účetní závěrce sestavené dle IAS/IFRS se používají následující oceňovací základny:

1. **Historická cena** – aktiva jsou vykázána v částce zaplacené penězi nebo peněžními ekvivalenty v reálné hodnotě předaného majetku v době pořízení aktiv. Závazky jsou vykázány ve výši příjmů, které by bylo možno získat výměnou za postoupení závazku, nebo na úrovni peněz nebo peněžních ekvivalentů, které bude třeba vynaložit na úhradu závazku za běžných podmínek.
2. **Běžná cena (reprodukční cena)** – aktiva jsou vedena v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by musely být zaplacený, kdyby se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo nyní. Závazky se vedou v nediskontovaných částkách, které by bylo nutné vynaložit k vypořádání závazku v současnosti za běžných podmínek.
3. **Realizovatelná hodnota (vypořádací hodnota)** – aktiva jsou vedena v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo možno získat prodejem aktiv při jejich běžném vyřazení. Závazky se vedou v nediskontovaných částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které bude třeba vynaložit k vypořádání závazku za běžných podmínek.
4. **Současná hodnota** – aktiva se vedou v současné hodnotě diskontovaných čistých budoucích peněžních přítoků, u kterých se očekává, že poplynou do podniku za běžných podmínek. Závazky se vedou v současné hodnotě čistých

diskontovaných budoucích peněžních odtoků, u kterých se očekává, že poplynou z podniku za běžných podmínek[4].

Nejčastější oceňovací základnou je historická cena. Často je kombinována i s jinými oceňovacími základnami.

Fair value (reálná hodnota) – tuto hodnotu Koncepční rámec Mezinárodní účetních standardů nedefinuje, ale v textu jednotlivých standardů se však uvádí. Je to částka, za kterou může být aktivum směřeno mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek.

V účetní závěrce sestavené dle ČÚS se používají následující alternativy oceňování:

1. **Pořizovací cena** – cena, za kterou byl majetek pořízen, a to včetně nákladů, které s jeho pořízením souvisí. Pořizovací cenou oceňujeme nakupovaný dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek, nakupované zásoby, cenné papíry a podíly, derivátové operace a dále pohledávky nabyté za úplatu či vkladem.
2. **Reprodukční pořizovací cena** – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cenou oceňujeme majetek v případě bezúplatného nabytí a dále majetek vyrobený ve vlastní režii, u něhož nejsme schopni stanovit výši vlastních nákladů.
3. **Vlastní náklady** – veškeré přímé náklady vynaložené na výrobu či jinou činnost, a dále část nepřímých nákladů, která je s danou výrobou či jinou činností spojená. Vlastními náklady oceňujeme zásoby vlastní výroby, a to včetně příchoveků zvířat a dále dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek vyrobený ve vlastní režii[5].
4. **Jmenovitá hodnota (nominále)** – jmenovitou hodnotou jsou oceňovány pohledávky, závazky, peněžní prostředky a ceniny.

3.3 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek představuje jednu z nejvýznamnějších složek aktiv každé účetní jednotky. Nakládání s majetkem představuje objemově významnou skupinu činností, která zahrnuje nejen oblast správného vymezení a ocenění majetku, nýbrž i vlastní možnost uplatnění nákladů spojených s jeho pořízením do výsledku hospodaření. S dlouhodobým majetkem je spojena i oblast oprav a technického zhodnocení, jakož i dispozice s majetkem na základě uzavřených nájemních smluv.

Na rozdíl od krátkodobého majetku není dlouhodobý majetek tak likvidní a nebude do jednoho roku likvidován nebo spotřebován.

3.3.1 Charakteristika dlouhodobého majetku v IAS/IFRS

Dlouhodobý majetek dle Mezinárodních účetních standardů se obvykle dá rozdělit do kategorií:

- **Investice do nemovitostí** – zvláštní kategorie pozemků a budov držných za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo z kapitálového zhodnocení. Patří sem například pozemky, které jsou drženy ze spekulativních důvodů na růst tržní ceny, nebo u kterých podnik ještě nestanovil budoucí využití, budovy ve vlastnictví podniku, které podnik pronajímá prostřednictvím operativního leasingu (viz. IAS 40 – Investice do nemovitostí).
- **Hmotný majetek** – hmotná aktiva, která jsou vlastněna za účelem výroby, zásobování zbožím nebo službami, za účelem pronájmu (v případě finančního leasingu) nebo z administrativních důvodů. Jejich předpokládané využití je delší než jeden rok. Patří sem například pozemky, budovy, zařízení, stroje, přístroje, automobily, atd. (viz. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 17 – Leasingy).
- **Nehmotný majetek** (nehmotná aktiva) – identifikovatelná nepeněžní aktiva, která nemají hmotnou podstatu. Patří sem například patenty, licence, software, frančizy, goodwill (viz. IAS 38 – Nehmotná aktiva).
- **Zdroje** – jedná se především o aktiva, která nejsou obsažena ve výše uvedených definicích. Jsou to například dlouhodobá aktiva držaná k prodeji nebo aktiva k ukončované činnosti, u nichž se postupuje v souladu se standardem IFRS 5.

3.3.1.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Tyto standardy se aplikují na účtování o pozemcích, budovách a zařízení s výjimkou případů, kdy Standard požaduje nebo dovoluje odlišný účetní postup. Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která společnost drží z důvodu jejich použití ve výrobě, k poskytování služeb nebo pro administrativní účely, a která mají dobu použitelnosti delší než jedno účetní období.

Základní problémy v účtování pozemků, budov a zařízení spočívají v časovém uznání aktiv, určení jejich účetních hodnot a ve vztahu k nim účtování odpisů.

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva

- držená pro použití ve výrobě nebo pro dodávání zboží nebo služeb,
- a jejichž doba použitelnosti je delší než jedno účetní období.

Doba použitelnosti je buď očekávaná doba použitelnosti aktiva, nebo očekávaný objem produkce.

IAS 16 nestanovují žádnou peněžní hranici pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv. Její stanovení je součástí účetní politiky podniku. Pokud mají jednotlivé části majetku různou dobu životnosti, je vhodné účtovat o každé části odděleně.

Pořízení

Při pořízení se budovy, pozemky a zařízení oceňují pořizovací cenou, která může obsahovat i vedlejší náklady spojené s pořízením tohoto aktiva.

Pořizovací cena pozemků, budov a zařízení zahrnuje:

- a) cenu pořízení včetně importních cel a daní bez nároku na odpočet, po odečtení obchodních a množstevních slev,
- b) jakékoli přímé náklady na umístění, zařazení a vytvoření podmínek nutných k užívání daného aktiva společností,
- c) počáteční odhad nákladů na rozebrání a vyřazení aktiva a uvedení místa provozu do původního stavu – závazku, který společnosti přísluší v době pořízení aktiva, nebo který vznikne v důsledku používání aktiva k jiným účelům než k výrobě zásob.

Otevřenou otázkou je však nadále i řešení zahrnování úroků do ceny majetku a v jednotlivých národních úpravách se řeší různě. IAS 16 tuto problematiku řeší v souladu se standardem IAS 23 – Výpůjční náklady. Podrobněji dále viz. kapitola 5.1.3.1 Aplikace standardu IAS 16.

Ocenění

V souvislosti s možností přeceňování majetku standard IAS 16 uvádí dvě řešení:

- Základní řešení – ocenění v *historické (pořizovací) ceně* majetku po odečtení oprávek a ztrát ze snížení hodnoty majetku.
- Alternativní řešení – přecenění na částku, která odpovídá *reálné hodnotě* (částka, za niž aktivum může být směřeno mezi znalými a ochotnými stranami při transakcích za obvyklých podmínek) majetku k datu přecenění. Po odečtení následných oprávek a ztrát ze snížení hodnoty.

Pokud je majetek dle alternativního řešení přeceněn na reálnou hodnotu, řeší IAS 16 dopady rozdílů plynoucích z přecenění přímo do rozvahy. Pokud je majetek přeceněn směrem nahoru, vykáže se rozdíl ve vlastním kapitálu. Jestliže je majetek v jednom účetním období přeceněn směrem nahoru a v dalším účetním období směrem dolů, sníží se v dalším účetním období nejprve přírůstek z přecenění ve vlastním kapitálu a následně po jeho vyčerpání se účtuje do nákladů. Pokud je majetek nejdříve přeceněn směrem dolů, účtuje se rozdíl přímo do nákladů a pokud by byl majetek následně přeceněn směrem nahoru, částka, která byla dříve zaúčtována do nákladů, se zaúčtuje jako výnos a zbytek do vlastního kapitálu jako přírůstek z přecenění.

Výše uvedená aktiva mohou být také *pořízena směnou* nebo částečnou výměnou. V takovém případě jsou jednotlivé položky majetku oceněny v reálné hodnotě obdrženého aktiva, která je rovna reálné hodnotě poskytnutého aktiva upravené o převedenou částku peněz nebo peněžních ekvivalentů.

Účetní hodnota je pak částka, v níž je aktivum vykázáno v rozvaze po odečtení oprávek a akumulovaných ztrát ze snížení jeho hodnoty.

Odpisy

U odpisů, které představují systematické alokování odepisovatelné částky aktiva po dobu použitelnosti aktiva, uvádí standard obecná kritéria pro určení a vykázání účetních odpisů. Odpis by se měl účtovat jako náklad, s výjimkou situací, kdy je zahrnut do účetní hodnoty jiného aktiva.

Odepsatelná částka je pořizovací cena aktiva snižená o jeho zbytkovou hodnotu.

Zbytková hodnota je předpokládaná částka, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení aktiva (po odečtení nákladů spojených s vyřazením), kdyby aktivum nyní bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci své doby použitelnosti[6].

V praxi je zbytková hodnota aktiva často bezvýznamná, a proto je nepodstatná v kalkulaci odpisované částky.

Snížení hodnoty aktiva

Pokud se u položky pozemků, budov a zařízení snížila hodnota, postupuje účetní jednotka podle standardu IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Jedná se v podstatě o opravné položky k tomuto majetku.

Vyřazení majetku

Při vyřazení se majetek vyloučí z rozvahy, nebo pokud je aktivum trvale vyloučeno z užívání a z jeho prodeje se neočekávají žádné budoucí ekonomické užítky.

3.3.1.2 IAS 17 – Leasingy

Cílem standardu je stanovit pravidla pro zobrazení leasingů v účetních závěrkách nájemců a pronajímatelů. IAS 17 je v podstatě prvním standardem, ve kterém byla důsledně uplatněna zásada „přednost obsahu před formou“. V tradičním pojetí (CAS) o aktivu obvykle účtuje pronajímatel, nájemce pouze vykazuje časově rozlišené splátky ve výsledovce, což není v souladu s tímto standardem.

Tento standard se nepoužije u nemovitostí, o kterých nájemce nebo pronajímatel účtuje v souladu se standardem IAS 40 – Investice do nemovitostí a nepoužije se u biologických aktiv, kde se účtuje v souladu s IAS 41 – Zemědělství.

Leasing je dohoda, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb, a to po smluvené období.

Počátek leasingu je podle okamžiku, který nastává dříve – datum uzavření leasingové smlouvy nebo termín vázanosti stran hlavními opatřeními ujednání o leasingu.

Doba leasingu je nevypověditelná doba, na kterou má nájemce dohodnut leasing aktiva spolu s jinými lhůtami, po které má nájemce opci pokračovat v leasingu aktiva, s nebo bez dalších plateb, přičemž na počátku leasingu je dostatečně jisté, že nájemce tuto možnost využije.

Minimální leasingové platby jsou platby během doby trvání leasingu, které má nájemce uhradit, nebo na něm mohou být požadovány, s výjimkou podmíněného leasingu, nákladů za služby nebo daně, které mají být placeny pronajímatelem a nájemci refundovány.

Leasingová smlouva převádí na nájemce právo užívat aktivum po určité časové období.

Pro účely zobrazení v účetnictví jsou leasingy klasifikovány jako finanční a operativní.

Klasifikace leasingu se provádí na jeho počátku v okamžiku vázanosti smluvních stran.

Operativní leasing

Je jiný leasing než finanční leasing. Účtuje se podobně jako pronájem. Nájemce zachytí nájemné jako náklad. Nájemné je rovnoměrně vykazováno po dobu trvání leasingové smlouvy ve vazbě na objem užitku, případně podle času. U operativního leasingu nedochází k převodu všech rizik a odměn vyplývajících z vlastnictví na nájemce.

Finanční leasing

Je leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být nakonec převedeno.

V oblasti finančního leasingu se jeho zachycení v české legislativě výrazně odlišuje od vykazování v IAS/IFRS. Dle IAS/IFRS nájemce o pronajatých aktivech účtuje jako o svém majetku (tj. účtuje o nich na základě IAS 16 a vyazuje je jako pozemky, budovy nebo zařízení ve svých aktivech). Aktivum najaté na finanční leasing zachytí tedy nájemce ve své rozvaze a zároveň ho odepisuje. Proti aktivu zachytí závazek, podobně

jako úvěr na koupi aktiv. Leasingové splátky jsou rozděleny na část, která je úrokovým nákladem, a část, která je splátkou závazku z leasingu. Toto rozdělení je provedeno za použití implicitní úrokové míry leasingu.

Implicitní úroková míra leasingu je diskontní sazba, která se stanoví na počátku leasingu tak, aby se souhrn současné hodnoty minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty rovnal reálné hodnotě pronajatého aktiva[7].

V české právní úpravě se na straně nájemce účtuje pouze o leasingových splátkách a celkový závazek z leasingu je evidován v podrobových položkách účetní jednotky.

Naopak u pronajímatele je finanční leasing vykázán ve formě pohledávky v částce, která je rovna čisté investici do leasingu. Účtování úroků (výnosů z leasingu) má být založeno na bázi konstantní periodické míry návratnosti pronajímatelovi čisté nesplicené investice, vznikající v souvislosti s finančním leasingem.

3.3.1.3 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Standard IAS 38 se vztahuje na veškerá nehmotná aktiva s některými výjimkami, a to s těmi, na které se vztahují jiné standardy, jako například nehmotná aktiva držena v rámci běžné provozní činnosti (IAS 2 – Zásoby), odložená daňová pohledávka (IAS 12 – Daně ze zisku), leasingy (IAS 17 – Leasingy), finanční aktiva (IAS 39 – Finanční nástroje: uznání a oceňování), stálá nehmotná aktiva držena k prodeji (IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené činnosti), atd.

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum, jehož podstata je nehmotná, a které je drženo za účelem použití ve výrobě nebo dodávkách zboží či služeb, pro účely pronájmu jiným subjektům nebo pro účely správy a řízení.

Uznává se tehdy a pouze tehdy, když:

- a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch, který je přičitatelný aktivu, poplyne do podniku, a
- b) je možné spolehlivě vyjádřit náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva.

Pravděpodobnost budoucího ekonomického prospěchu by měla být odhadnuta pomocí racionálních a doložitelných předpokladů, které jsou vyjádřením nejlepšího odhadu vedení podniku ve vztahu k souboru ekonomických podmínek, jež budou existovat po celou dobu použitelnosti aktiva [8].

Do skupiny nehmotných aktiv lze zahrnout aktiva s podobnou podstatou a využitím v činnosti podniku. Jako příklady samostatných skupin je možno uvést značky; názvy periodik a publikační tituly; počítačový software; licence a koncese; autorská práva, patenty a ostatní průmyslová práva, služby a výrobní práva; receptury, formy, modely, návrhy a prototypy; a nehmotná aktiva ve vývoji. Tyto skupiny mohou být dále rozděleny či agregovány do menších či větších tříd.

Pořízení

Jestliže je nehmotné aktivum pořízeno samostatně, lze zpravidla jeho pořizovací náklady spolehlivě vyjádřit. To platí zejména tehdy, když jsou kupní protihodnotou peněžní prostředky nebo jiná peněžní aktiva.

Pořizovací cena zahrnuje jeho kupní cenu, včetně všech výdajů souvisejících s jeho pořízením, a další přímo přiřaditelné výdaje vynaložené v souvislosti s přípravou aktiva pro jeho zamýšlené využití.

Dále mohou být nehmotná aktiva vytvořena vlastní činností. Stanovit, zda nehmotné aktivum splňuje podmínky pro jeho uznání, je často obtížné. Pro jeho posouzení podnik člení aktiva na aktiva ve fázi výzkumu a ve fázi vývoje.

Fáze výzkumu – výsledek výzkumu nemůže být uznán jako nehmotné aktivum. Výdaje se zahrnují do nákladů v období, ve kterém vznikly.

Fáze vývoje – nehmotné aktivum vytvořené vývojem je uznáno jako aktivum tehdy a pouze, když je možno prokázat některé předpoklady (například, že technická proveditelnosti jeho dokončení je taková, že ho bude možné využívat nebo prodat; existuje záměr dokončit nehmotné aktivum a využívat jej nebo ho prodat; podnik je schopen nehmotné aktivum využít nebo prodat; podnik je schopen spolehlivě oceňovat výdaje, atd.).

Ocenění

- Základní řešení – nehmotné aktivum se následně po výchozím uznání oceňuje *pořizovacími náklady*, sníženými o veškeré kumulované odpisy a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.
- Povolené alternativní řešení – nehmotné aktivum se následně po výchozím uznání vykazuje v hodnotě aktiva po přecenění, která odpovídá *reálné hodnotě* k datu přecenění, snížené o veškeré kumulované odpisy a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Odpisy

Odepsatelná částka nehmotného aktiva se systematicky snižuje během doby použitelnosti stanovené na základě nejlepšího odhadu. Doba použitelnosti nehmotného aktiva by neměla přesáhnout dvacet let od okamžiku, kdy lze aktivum používat. Odepisování začíná tehdy, kdy lze aktivum začít používat.

Doba použitelnosti

Podnik určí, zda má dané nehmotné aktivum určitou nebo neurčitou dobu použitelnosti. Při stanovení doby použitelnosti uváží například životní cyklus aktiva, technické a technologické opotřebení, očekávané chování konkurentů, atd.

- Nehmotná aktiva s *určitou* dobou použitelnosti by měla být po tuto dobu odpisována dle modelu, který odráží spotřebu ekonomických užitků daného aktiva.
- Nehmotná aktiva s *neurčitou* dobou použitelnosti se neodepisují, ale v každém období se testují na snížení hodnoty dle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.

Vyřazení

Nehmotné aktivum je vyřazeno z rozvahy, pokud se neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch z jeho využití a následného vyřazení.

3.3.1.4 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Standard IAS 40 by měl být používán při účtování pozemků a budov, které jejich vlastníci dále pronajímají nebo je drží ze spekulativních důvodů na růst jejich tržní ceny. Standard také definuje účtování těchto nemovitostí v účetní závěrce nájemců (v případě finančního i operativního leasingu). Standard dále stanovuje účetní řešení investic do nemovitostí a odpovídající požadavky na zveřejňování.

Investice do nemovitostí je nemovitost (budova nebo její část, pozemek nebo obojí):

- ✓ Držená majitelem nebo nájemcem v rámci finančního leasingu za účelem generování výnosu z nájemného nebo/a s cílem dosažení kapitálového zhodnocení (tj. zvýšení hodnoty investice). Cílem držby investice do nemovitosti není její využívání podnikem nebo prodej jako součást běžného fungování společnosti [9].
- ✓ Držená za účelem pronájmu nebo zvyšování hodnoty, spíše než:
 - používaná při výrobě nebo dodání zboží nebo služeb,
 - používána pro administrativní účely (IAS 16), a
 - vytváří tedy peněžní toky nezávisle na ostatních aktivech podniku.

Předmětem investic do nemovitostí jsou pozemky a budovy, které jsou drženy za účelem příjmů z pronájmu nebo pro účely zhodnocení kapitálových prostředků.

Pořízení

Investice do nemovitostí se vykazuje jako aktivum jen tehdy pokud:

- a) je pravděpodobné, že podnik získá budoucí ekonomické užitky spojené s investicí do nemovitosti, a
- b) náklady spojené s pořízením investice jsou spolehlivě ocenitelné.

Pořizovací cena je uhrazená peněžní částka nebo reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby.

Ocenění

Investice do nemovitostí se prvotně ocení na úrovni svých pořizovacích nákladů. Do počátečního ocenění se zahrnou i vedlejší náklady spojené s pořízením nemovitosti. Náklady nakoupené investice do nemovitosti se skládají z její kupní ceny a veškerých přímo přiřaditelných výdajů.

Standard dovoluje podniku zvolit:

- a) **Model ocenění reálnou hodnotou** – zvolí podnik, který vykazuje všechny své investice v reálné hodnotě. Pohyby v reálné hodnotě jsou účtovány jako výnos nebo náklad v období, ve kterém vznikl, a jsou tedy uznány ve výkazu zisků a ztrát. Investice do nemovitostí, které jsou uznány v reálné hodnotě, **se neodepisují!** Do výsledovky se účtují pouze změny v reálné hodnotě [10]. Nelze tedy účtovat přes fond přecenění do vlastního kapitálu.

Reálná hodnota investice do nemovitosti musí vyjadřovat aktuální stav trhu a okolnosti právě k rozvahovému dni a ne k dřívějšímu nebo pozdějšímu datu.

- b) **Model ocenění pořizovacími náklady** – vzorovým řešením je IAS 16 (Pozemky, budovy a zařízení). Investice do nemovitosti se oceňuje na úrovni odepisovaných pořizovacích nákladů (minus veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty). Podnik, který si zvolí tento model, musí reálnou hodnotu svých investic do nemovitostí zveřejnit v komentáři k účetním výkazům.

Vyřazení

Investice do nemovitostí se přestává vykazovat (je vyřazena z rozvahy) v případě jejího vyřazení nebo v případě, že je investice do nemovitostí trvale vyňata z užívání a při jejím vyřazení se neočekávají žádné budoucí ekonomické užítky. Zisky nebo ztráty vzniklé z odstavení nebo vyřazení investice se určí jako rozdíl mezi hodnotou vedenou v účetnictví a čistým výtěžkem z vyřazení a vykáže se jako náklad nebo výnos ve výsledovce.

3.3.2 Charakteristika dlouhodobého majetku dle české právní úpravy

Dlouhodobý majetek představuje z hlediska likvidity dlouhodobě vázaný kapitál v různých majetkových formách. To znamená, že se jedná o majetek s využitelností delší než 1 rok.

O dlouhodobém majetku účtuje účetní jednotka, která používá směrnou účtovou osnovu pro podnikatele, v účtové třídě 0 – *Dlouhodobý majetek*.

Na účtech této třídy účtuje účetní jednotka o majetku, ke kterému má právo vlastnické nebo právo hospodaření s majetkem státu a dále:

- a) o koupeném movitém dlouhodobém majetku, jehož vlastnictví kupující nabývá zaplacením a do nabytí vlastnictví majetek užívá,
- b) o majetku najatém za podmínek podle § 28 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- c) která je nájemcem o technickém zhodnocení, jež odepisuje za podmínek, stanovených v § 28 zákona č. 586/1992 Sb.,
- d) o technické rekultivaci, která není součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku a účetní jednotka nabyla právo užívání od jiné osoby,
- e) o nehmotném majetku, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od jiné osoby,
- f) o vypůjčeném dlouhodobém hmotném majetku, jehož vlastnictví zajištěním závazku převodem práva přešlo na půjčitele, avšak tento majetek na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazku odpisuje vypůjčitel,
- g) nájemce o dlouhodobém najatém majetku nebo jeho části podle § 488 b a násl. obchodního zákoníku, pokud se tak pronajímatel s nájemcem ve smlouvě dohodli[11].

Dlouhodobý majetek zahrnuje:

- dlouhodobý nehmotný majetek
- dlouhodobý hmotný majetek
- dlouhodobý finanční majetek

Zásady pro oceňování a odepisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku upravuje **Standard 013 (ČÚS)**.¹⁰

Pořízení

Česká právní úprava vymezuje daný majetek výčtem položek, které se do pořizovací ceny započítávají, a které naopak součástí pořizovací ceny nejsou. Tento výčet, uvedený v Postupech účtování v části Dlouhodobý majetek je z velké části ovlivněn daňovými zákony a nikoliv obsahem příslušné účetní operace.

Ocenění

Ocenění navazující na prvotní ocenění (možnosti přeocenění majetku) je v tomto bodu česká praxe v souladu se základním řešením IAS 16.

Odpisy (účetní)

- a) Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se odepisuje na základě odpisového plánu nepřímo prostřednictvím účetních odpisů, které stanoví účetní jednotka v souladu s ustanovením zákona. Zůstatková cena se zjišťuje pomocí oprávek k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku vytvářených v souladu s účetními odpisy.
- b) Odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví, a to do její výše.
- c) Sazby odpisů si stanoví účetní jednotka např. z hlediska času, doby použitelnosti nebo ve vztahu k výkonům (např. u dopravních prostředků), pokud tímto opatřením není stanoven pravidelný (rovnoměrný) odpis po stanovenou dobu[12].

¹⁰ Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky 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, ve znění pozdějších předpisů, základní postupy účtování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách vykazovaných za podmínek stanovených v §3 a 4 vyhlášky.

Likvidace a vyřazení majetku

Česká právní úprava přistupuje k zachycení vyřazení tohoto majetku shodně jako IAS/IFRS s tím rozdílem, že podle zahraničních úprav účetnictví bývá oblast vyřazování pozemků, budov a zařízení ve výsledovce vykazována kompenzovaně, v české úpravě se náklady a výnosy, související s vyřazením, vykazují hrubé.

V oblasti pozemků, budov a zařízení je zásadním rozdílem mezi českou právní úpravou a IAS 16 vliv daní na účetní legislativu v ČR. IAS jsou jednoznačně zaměřeny na podstatu problému, proto majetek a jeho případné technické zhodnocení zachycují do aktiv, pokud je splněna definice aktiv podle Koncepčního rámce IAS.

Dalším rozdílem je možnost přeceňování pozemků, budov a zařízení podle alternativního řešení standardu IAS 16 na reálnou hodnotu. Tato možnost v české účetní praxi neexistuje.

3.3.2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Pro zařazení majetku do skupiny dlouhodobého nehmotného majetku musí být splněny současně tyto podmínky:

- **doba použitelnosti** musí být delší než 1 rok, tj. doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou, nebo uchovatelný pro další činnost, nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.
- **výše ocenění** rozhodná pro vymezení dlouhodobého **nehmotného** majetku si v současné době účetní jednotka stanoví sama. Hodnotová hranice 60 000 Kč je limitní hodnotou podle Zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) a není tedy z účetního hlediska závaznou. Při stanovení výše ocenění je však nutno respektovat povinnosti stanovené Zákonem o účetnictví, aby byly zachovány principy významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku. Za samostatný dlouhodobý nehmotný majetek je též považováno i technické zhodnocení (od částky 40 000 Kč stanovené ZDP).

Za dlouhodobý nehmotný majetek jsou považovány zejména:

Zřizovací výdaje – souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, tj. zápisu do obchodního rejstříku.

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – vytvořené vlastní činností za účelem obchodování s nimi nebo nabyté od jiných osob.

Software – nabytý od jiných osob k vlastnímu užití nebo vytvořený vlastní činností za účelem obchodování s ním.

Ocenitelná práva – taková práva, která byla vytvořena vlastní činností a slouží k obchodování s nimi nebo byl nabyt od jiných osob. Jsou jimi zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní činnosti, licence atd.

Goodwill – kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části a cenou, za níž jsme jej pořídili. Nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností.

3.3.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem rozumíme majetek fyzické povahy. Zákon o daních z příjmů stanovuje hranici uznatelnosti na 40 000 Kč, ale stejně jako u dlouhodobého nehmotného majetku je na účetní jednotce, aby si stanovila sama hranici výše ocenění v účetnictví.

Za dlouhodobý hmotný majetek jsou považovány zejména:

Pozemky – veškeré pozemky bez ohledu na výši jejich ocenění, pokud nejsou pořizovány za účelem jejich prodeje (např. jak zboží u realitní kanceláře).

Nemovitosti – stavby včetně budov, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky dle zvláštních právních předpisů, důlní a vodní díla, otevření nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace a atp., bez ohledu na výši ocenění a dobu použití, pokud nejde o zboží.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí – předměty z drahých kovů bez ohledu na výši jejich ocenění, samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou.

Pěstitelské celky trvalých porostů – ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1000 keřů na 1 ha, trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

Základní stádo a tažná zvířata – plemenná zvířata, hospodářsky využívané chovy atp.

3.4 Odlišnosti ve vykazování mezi českou právní úpravou a IAS/IFRS

Základní podstata vedení účetnictví je shodná. Jde o nástroj podávání informací o hospodaření účetní jednotky a dále o přírůstcích a úbytcích ekonomických prospěchů.

Účetní systémy se odlišují především:

- *Způsobem a mírou regulace* (různý směr regulace, např. vznikají striktně určené účtové osnovy).
- *Vymezením uživatelů účetních výkazů a strukturou výkazů* (účetní systémy inklinují k určité skupině uživatelů a od této skutečnosti se odvíjí také uspokojení jejich informačních potřeb).
- *Vztahem mezi účetnictvím a daněmi, resp. vykazováním daně ze zisku* (vykazování daně ze zisku, v ČR z příjmu, je rozdílné, a to jak ve svém členění, tak v účtování).
- *Volbou oceňovacích základů a s tím související mírou zohlednění inflace* (uplatňováno především prostřednictvím reálné hodnoty).
- *Způsobem a mírou uplatnění základních účetních zásad* (např. zásady přednosti obsahu před formou nebo uplatnění zásady opatrnosti).

Jak již bylo výše zmíněno, česká právní úprava vůči vykazování v IAS/IFRS se výrazně odlišuje v některých oblastech, a to především v oblasti:

- Finančního leasingu (viz. kapitola 3.3.1.2; 5.1.4 a 5.1.4.1)
- Investic do nemovitostí (viz. kapitola 3.3.1.4; 5.1.2.2 a 5.1.3.2)
- Komponentního přístupu k výpočtu odpisů
- Rezerv na opravy
- Zřizovacích výdajů (viz. kapitola 5.1.2.1)
- Výzkumu ve vlastní režii
- Odložené daně (viz. kapitola 5.1.5)
- Účelové výsledovky

Jelikož rozdílů ve vykazování mezi IAS/IFRS a českou právní úpravou je mnoho a zároveň jejich podrobné vysvětlování je nad rámec této práce, je toto srovnání obou účetních systémů uvedeno v příloze č. 2 této práce.

4. CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI TRANSFORMUJÍCÍ NA IAS/IFRS

Společnost, na níž budou prezentovány praktické poznatky, vznikla v roce 2004 jako akciová společnost. Společnost sídlí v Praze a zároveň má i organizační složku v zahraničí. Jedná se o středně velkou firmu přibližně se 100 zaměstnanci, z nichž většinu tvoří letový personál. V současné době sídlí ve vlastním hangáru na pražské Ruzyni a v blízké budoucnosti uvažuje o výstavbě hangáru nového a dalším rozšiřování společnosti.

Podnikatelský subjekt se zabývá obchodní leteckou přepravou osob a poskytování služeb souvisejících s letectvím. Jedná se zejména o:

- poskytování leteckých služeb 24 hodin denně, 7 dní v týdnu,
- aktivní pronájem letadel a zprostředkování letů po celém světě (komerční i privátní),
- údržba letadel včetně zajištění veškerých náhradních dílů,
- Travel management (VIP charter, zajišťování letenek, zprostředkování pronájmu aut, limuzín, helikoptér, ubytování, vstupenek, atd.).

Nově také v letošním roce začala společnost poskytovat služby leteckého handlingu (manipulace) na pražské Ruzyni. Handling zahrnuje například hangárování a parkování letadel, zajištění veškerého servisu letadla (vnitřní údržba a čištění, vnější mytí letadla, doplňování paliva, rozmrazování, zajištění cateringu do letadel, pozemní přeprava posádky a pasažérů a další služby spojené s provozem letadla na požádání).

Společnost má ve správě několik menších typů letadel (není přímo majitelem, ale zajišťuje veškerý servis), jakými jsou například:

- Embraer legacy 600
- Bombardier Learjet 60 XR
- Cessna Citation Bravo

Výše uvedený podnikatelský subjekt je společností tvořící součást konsolidačního celku¹¹ s nejmenovanou finanční institucí, která byla založena v roce 1992 v České republice jako akciová společnost. V roce 2002 získala tato instituce licenci obchodníka s cennými papíry. Společnost se ve své činnosti orientuje na oblast investičního a privátního bankovníctví. Strategicky se zaměřuje na klienty a obchody, vyžadující výraznou míru individuálního přístupu. Obchoduje s cennými papíry pro významné soukromé investory. Skupina podniká v České a Slovenské republice.

Společnost transformuje své výkazy z české legislativy na IAS/IFRS z důvodu této povinnosti, kterou jí ukládá § 23a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví¹².

Z důvodu citlivosti výše uvedených společností na vnější prostředí, nebyly záměrně uvedeny podrobnější a konkrétnější informace o jejich fungování.

¹¹ Skupina účetních jednotek, které mají povinnost podrobit se dle zákona sestavení konsolidované účetní závěrky.

¹² Použití Mezinárodních účetních standardů v konsolidaci

(1) Konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.

5. VLASTNÍ ANALÝZA

5.1 Transformace finančních výkazů do IAS/IFRS

Výše uvedená společnost používá systémy, které jsou vzájemně propojeny s konsolidačním celkem, odkud jsou také centrálně spravovány. Jedná se zejména o účetní systém Feis, ve kterém jsou vedeny a sledovány současně dvě Hlavní knihy. Kniha „**primární**“, která je vedena v českých účetních standardech a dle české právní úpravy a kniha „**sekundární**“, ve které se účtuje v souladu s principy mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Prostřednictvím tohoto účetního systému se transformují data ze sekundární knihy do centrálního systému konsolidačního celku, kde jsou také pravidelně sledována a zpracovávána. Zpravidla jednou za měsíc skupina odsouhlasuje vzájemné vazby a minimálně jednou za čtvrt roku mají účetní jednotky v rámci konsolidačního celku povinnost samostatně analyzovat a doplňovat transformované údaje ve výkazech pro konsolidovanou účetní závěrku v IAS/IFRS, včetně včasného předávání potřebných podkladů pro její zpracování.

Skupina pravidelně dává pokyny pro vyplňování a pravidelně také aktualizuje vnitropodnikové „Účetní zásady a metodiku aplikace IFRS“. Aktivně spolupracuje s jednotlivými podnikatelskými subjekty celku.

5.1.1 Analýza finančních výkazů společnosti – Obratová předvaha

Na níže uvedených zjednodušených výkazech (kapitola 5.1.1.1 – tabulka 1) pro interpretaci jsou zjevné některé rozdíly¹³. Jedná se zejména o rozdíly v účtování zřizovacích výdajů, kdy se v sekundární knize (IAS/IFRS) nevyskytují vůbec, jelikož jsou v IAS/IFRS účtovány přímo do nákladů. Dále pak rozdíly ve vykazování budov a s nimi souvisejících odpisů, leasingů (ostatní závazky, náklady příštích období a úroky z leasingu), odložené daně, nerozděleného zisku/ztráty minulých období, atd. Účetní

¹³ Podrobnější výkazy jsou součástí příloh č. 5 a 6 diplomové práce – Obratová předvaha. Obratová předvaha je jedním z nástrojů formální kontroly účetních zápisů. Obsahuje:

- počáteční stavy jednotlivých syntetických účtů,
- obraty na straně MD jednotlivých syntetických účtů,
- obraty na straně D jednotlivých syntetických účtů,
- konečné stavy jednotlivých syntetických účtů.

výkazy, které zde budou podrobeny analýze, byly sestaveny k datu 30. 6. 2008, tzn. k datu mezitímní účetní závěrky.

V průběhu roku 2008 se společnost začala výrazně rozrůstat. Nakoupila několik automobilů, které jsou financovány prostřednictvím finančních leasingů a přijatých úvěrů. Začala poskytovat i některé další služby. Do budoucna uvažuje o výstavbě nového hangáru a o dalším rozšiřování svých aktivit, včetně aktivit do zahraničí v rámci své nové organizační složky. Podrobněji bude vše výše uvedené analyzováno v dalších kapitolách s praktickými ukázkami a vysvětlením.

5.1.1.1 Rozdíly mezi primární a sekundární knihou

Jak již bylo výše uvedeno, společnost účtuje ve dvou hlavních knihách a to v:

- *primární knize*, kde se účtuje dle českých právních předpisů a
- *sekundární knize*, kde se účtuje dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

V tabulce 1 jsou pro srovnání zobrazeny veškeré rozdíly obou hlavních knih společnosti k 30. 6. 2008. Podrobněji se na analýzu těchto rozdílů zaměřují následující kapitoly.

Tabulka 1 – Rozdíly primární/sekundární kniha k 30. 6. 2008

Název položky	Účet	Primární kniha (CAS) Částka v CZK	Sekundární kniha (IAS/IFRS) Částka v CZK	Poznámka
ROZVAHA				
Zřizovací výdaje	0111000	66 503	0	viz. kap. 5.1.2.1
Stavby-provozní činnost	0211000	130 062 919	86 075 639	viz. kap. 5.1.3.3
Investice do nemovitosti	0214000	0	69 059 398	viz. kap. 5.1.3.3
SMV-odpis.skupina 2	0221003	2 689 734	3 962 155	viz. kap. 5.1.4.1
Pozemky	0311000	74 134 000	49 061 881	viz. kap. 5.1.3.3
Oprávkky k zřizovacím výdajům	0711000	- 53 206	0	viz. kap. 5.1.2.1
Oprávkky ke stavbám	0811000	- 6 864 433	- 2 290 646	viz. kap. 5.1.3.3
Oprávkky k SMV-odpis.sk. 2	0821002	- 159 982	- 237 418	viz. kap. 5.1.4.1
Daň z příjmu	3411000	1 208 400	1 327 528	viz. kap. 5.1.5
Daň z přidané hodnoty	3431019	0	189 084	viz. kap. 5.1.4.1
Ostatní závazky – leasing	3792002	0	- 206 235	
	3792004	0	- 963 612	viz. kap. 5.1.4.1

Náklady příštích období – leasing	3812000 3813000	75 351 278 920	0 157 476	viz. kap. 5.1.4.1
Nerozdělený zisk minulých let	4281000	0	- 1 289 459	viz. kap. 5.1.5
Neuhrazená ztráta minulých let	4291000	11 174 087	8 255 285	viz. kap. 5.1.5
Odložený daňový závazek	4811001	- 392 070	0	viz. kap. 5.1.5
Odložená daňová pohledávka	4811000	0	251 585	viz. kap. 5.1.5
VÝSLEDOVKA				
Ostatní služby – finanční leasing	5181130	105 227	0	viz. kap. 5.1.4.1
Odpisy budovy – odpisová skupina 5	5510101	2 167 716	1 059 309	viz. kap. 5.1.3.3
Odpisy SMV – odpis.sk.2	5510104	29 352	106 788	viz. kap. 5.1.4.1
Odpisy zřizovacích výdajů	5510221	6 654	0	viz. kap. 5.1.2.1
Nákladové úroky – leasing	5621401	0	10 355	viz. kap. 5.1.4.1
PODROZVAHA				
Závazky z leasingu 1	7841000	284 967	0	viz. kap. 5.1.4
Závazky z leasingu 2	7842000	1 135 805	0	viz. kap. 5.1.4

5.1.2 Analýza rozdílů ve vykazování účetní závěrky v CAS a IAS/IFRS

Novelou zákona o účetnictví byly přijaty do české právní úpravy mnohé požadavky Koncepčního rámce IAS/IFRS. Obecné požadavky na obsah účetní závěrky česká právní úprava buď obsahovala již před novelou, nebo byly novelou přijaty.

Pro srovnání lze uvést základní předpoklady a požadavky pro přípravu účetní závěrky:

- **Uvedené v koncepčním rámci IFRS**

akruální báze, předpoklad trvání podniku, srozumitelnost, relevance, spolehlivost, důvěryhodné zobrazení, přednost obsahu nad formou, objektivita – nestrannost, opatrnost, úplnost srovnatelnost, včasnost, rovnováha mezi přínosy z informace a náklady na její získání, rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami, pravdivý a věrný obraz.

Tyto požadavky dále přejímá IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, který je také podrobně popisuje.

- **Uvedené v českém zákoně o účetnictví**

- *základní předpoklady*: akruální princip, věrný a poctivý obraz, přednost obsahu před formou, nepřetržité pokračování činnosti podniku, stálost

používaných účetních metod, zákaz kompenzace, kontinuita, zásada opatrnosti,

- **povinnosti pro vedení účetnictví:** správné, úplné, průkazné, srozumitelné, trvanlivé,
- **požadavky zákona na obsah účetní závěrky:** věrný a poctivý obraz, předpoklad nepřetržitého trvání podniku, stálost metod, zákaz kompenzace, kvalitativní charakteristiky.

Zásadní odlišnost je v tom, že Zákon o účetnictví ani postupy účtování neobsahují definice jednotlivých položek účetních výkazů. Například definici aktiv a závazků, uvedenou v Mezinárodních účetních standardech, nelze v české praxi aplikovat, jelikož ji některé položky vykazované v rozvaze nenaplnují.

V české praxi například existují dluhy, které nejsou vykázány v rozvaze vůbec, a tudíž jsou zkresleny veškeré informace, které by účetnictví mělo poskytovat uživateli. Příkladem je vykazování leasingu u nájemce v české praxi, kdy se celkové závazky z leasingu vykazují pouze v podrozvahové evidenci. Dle IAS/IFRS jsou zachyceny přímo v rozvaze a zároveň se najatý majetek odepisuje tak, jako by byl majetkem účetní jednotky.

Při srovnání oceňovacích základů, je třeba si uvědomit, že česká právní úprava nedefinuje postupy, které se týkají oceňování v současné hodnotě budoucích peněžních toků. Jedná se o postupy, při kterých se v účetnictví pracuje s úrokem a odpovídajícím aktivem nebo dluhem tak, aby byl skutečně zobrazen v účetnictví vliv časového faktoru na položky účetní závěrky. Tyto postupy jsou také například používány v případě leasingu jak u nájemce, tak u pronajímatele, v případě splátkových prodejů, při oceňování dlouhodobých dluhů dle IAS/IFRS.

Postupně tedy budou v práci podrobněji analyzovány rozdíly na praktických účetních případech dané společnosti.

5.1.2.1 Zřizovací výdaje a nehmotný majetek společnosti

V oblasti dlouhodobého majetku existují mezi českými předpisy a IAS/IFRS stále významné rozdíly. Zřizovací výdaje dle české právní úpravy jsou řazeny mezi dlouhodobý nehmotný majetek. Aktivují se do rozvahy a odepisují. Naopak podle IAS/IFRS jde o náklady, jelikož nesplňují definici nehmotného aktiva.

Jedná se o souhrn výdajů, které společnost vynaložila na její založení, a to do okamžiku jejího vzniku. Jde zejména o soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby, nájemné, atd. Do zřizovacích výdajů nejsou zahrnuty výdaje na pořízení dlouhodobého majetku, pořízení zásob, výdaje na reprezentaci. Ty byly dle povahy zaúčtovány přímo do nákladů nebo vloženy do společnosti jako zásoby.

V níže uvedené tabulce 2 jsou detailně popsány rozdíly vykazování v primární a sekundární knize.

Tabulka 2 – Rozdíly ve vykazování zřizovacích výdajů v primární a sekundární knize

Název položky	Účet	Primární kniha (CAS) Částka v CZK	Sekundární kniha (IAS/IFRS) Částka v CZK
Zřizovací výdaje	0111000	66 503	0
Oprávkky k zřizovacím výdajům	0711000	- 53 206	0
Odpisy zřizovacích výdajů	5510221	6 654	0

Primární kniha

- o Ve společnosti jsou zřizovací výdaje evidovány jako nehmotné aktivum od doby vzniku společnosti (2004). Aktivum je vedeno v pořizovací ceně, která je snížena o oprávkky. Po úplném odpisu budou zřizovací výdaje vyřazeny z majetku účtováním:

OPRÁVKKY 0711000/ZŘIZOVACÍ VÝDAJE 0111000.

- o Zřizovací výdaje se odepisují lineárně postupně do nákladů až do úplného odpisu dle platného odpisového plánu. Doba odepisování je stanovena na dobu 5-ti let. Účtování: ODPISY 5510221/OPRÁVKKY 0711000.

Sekundární kniha

- Prvotně všechny zřizovací výdaje účtovány přímo do provozních nákladů, jelikož se dle IAS/IFRS nejedná o aktivum, a tudíž se i neodepisují.

Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek pořízený z vně podniku je vykazován u obou systémů obdobně, tzn., že není součástí hmotných aktiv a charakteristika těchto nehmotných aktiv (tj. identifikovatelnost, kontrola, budoucí ekonomický prospěch) je u obou případů stejná. Jedná se zejména o společností zakoupený počítačový software Business aviation systém, Osvědčení k letovému provozu, licence. Nejedná se tedy o nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností (výzkum, vývoj), takže uvedený majetek je vykazován dle standardu *IAS 38 – Nehmotná aktiva* a dle českých právních předpisů se na nehmotný majetek aplikují *ČÚS č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*.

U nehmotných aktiv dle úpravy IAS 38 se rozlišují aktiva s určitelnou a neurčitelnou dobou použitelnosti. Nehmotná aktiva s určitelnou dobou použitelnosti se odepisují po dobu jejich použitelnosti. Nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti se neodepisují, ale v každém období se testují na snížení hodnoty dle *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv*, jak již bylo výše uvedeno. Po výchozím ocenění jsou aktiva vedena v pořizovací ceně, která je následně snížena o případné oprávkky a ztráty ze snížení hodnoty (dle CAS opravné položky).

Výše uvedená nehmotná aktiva společnosti jsou zařazena jako aktiva s ***určitelnou dobou použitelnosti***, jelikož práva pro jejich používání byla udělena na dobu určitou. Všechna se odepisují stejným způsobem jak v primární tak sekundární knize.

5.1.2.2 Investice do nemovitostí a hmotný majetek společnosti

Níže uvedené složky majetku sice společnost využívá, ale ne všechny jsou zachyceny v rozvaze společnosti jako aktivum, jelikož nejsou majetkem společnosti. Jedná se zejména o letadla, o kterých je detailně pojednáno v bodě 2.

1. Hangár

Účetní jednotka v současné době vlastní hangár na parkování a hangárování letadel, jejich opravu a údržbu. V budově hangáru má také společnost administrativní plochy, které využívá jak pro vlastní potřebu, tak i pro potřeby kapitálového zhodnocení. Pronajímá je tedy i jiným společnostem k užívání. K hangáru také náleží pozemek, který též z části pronajímá současně s budovou. Jedná se o plochu pod budovou a plochu v jejím blízkém okolí.

Z výše uvedeného vyplývá, že v souvislosti s pořízením této nemovitosti bude účetní jednotka postupovat jak podle standardu *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*, tak dle standardu *IAS 40 – Investice do nemovitostí*.

Hangár společnost nevybudovala vlastními náklady, ale zakoupila od jiné společnosti.

Do pořizovací ceny nemovitosti byly zahrnuty i náklady spojené s jejím pořízením. Jednalo se zejména o administrativní náklady, náklady na profesní odborníky (odhadci, právníci), náklady na přípravu pro uvedení budovy do užívání a ostatní přímo přiřaditelné náklady, atd.

Soubor majetku byl historicky zařazen jako celek, takže konkrétně v tomto případě nebyl aplikován komponentní přístup odepisování. To znamená, že majetek nebyl rozdělen po jednotlivých částech a po částech také odepisován, neboť tyto části nejsou tak významné a nevyžadují výměnu v pravidelných intervalech.

Následné výdaje, které mají charakter spíše „udržovací“ se účtují do nákladů v období, kdy vzniknou. Jedná se převážně o běžné opravy a údržbu, výměnu běžných náhradních dílů.

V průběhu roku 2008 proběhla rozsáhlá modernizace a rekonstrukce tohoto hangáru, která však není ještě zcela u konce, a jelikož vynaložené výdaje budou nadále zlepšovat ekonomickou výkonnost aktiva, budou *české účetní standardy přistupovat k tomuto*

aktivu jako k technickému zhodnocení¹⁴. V případě IAS/IFRS se tyto výdaje mohou také aktivovat přímo do rozvahy. Jednotlivá aktiva tak budou zařazena zvlášť a také zvlášť odepisována po dobu jejich použitelnosti. V uvedeném případě pak bude tedy uplatněn komponentní přístup odepisování dle standardu IAS 16.

V případě, že by se jednalo o rozsáhlejší opravu nebo údržbu, tvořila by se ***dle českých právních předpisů zákonná rezerva na opravy. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví na druhou stranu tento typ rezervy neakceptují.***

Modernizace ale dosud nebyla aktivována, takže jsou tyto výdaje průběžně účtovány jak do primární, tak sekundární knihy společnosti na společný účet pořizení 0423000 – *Pořízení ostatních hmotných investic* (viz. příloha č. 3 pro CAS a příloha č. 4 pro IAS/IFRS).

Do budoucna společnost uvažuje o výstavbě hangáru nového. Plánování této výstavby je zdlouhavé a přípravné práce včetně projektů jsou velmi nákladné. Jednotlivé přímo přiřaditelné výdaje k budoucímu aktivu jsou postupně účtovány v obou knihách na účet pořizení 0422000 *Pořízení budovy – provozní činnost*, kde zůstanou až do doby jeho zařazení do používání, aktivace. V současné době, kdy společnost ještě nezačala s výstavbou, na tomto účtu pořizení společnost eviduje k 30. 6. 2008 položky za více než 11 mil. Kč, zpravidla za dobu jednoho roku, které tvoří především výdaje za projektovou dokumentaci, odhady budoucích nákladů na investici, poplatky, atd.

2. Letadla

Jak již bylo řečeno, společnost se zabývá obchodní leteckou dopravou, jež poskytuje také služby spojené s provozem letadel. Avšak tato hmotná aktiva přímo nevlastní, ale pronajímá si je od externích partnerů. Žádný ze dvou výše uvedených standardů (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 – Investice do nemovitostí) tudíž nebyl společností aplikován. Nebyl aplikován ani standard IAS 17 – Leasingy, jelikož se nejedná ani o finanční nebo operativní leasing. Pronájem těchto letadel je pak vykazován přímo v nákladech. Letadla vlastní společnosti v rámci konsolidační skupiny, takže se také v rámci konsolidované účetní závěrky vykazují ve vzájemných

¹⁴ Technickým zhodnocením se v CAS rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily ve zdaňovacím období u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40tis.Kč

vazbách. Letadla jsou zmíněna právě proto, že je právě společnost nikde nevykazuje ve svých aktivech, i když jsou tato letadla hlavním zdrojem příjmů této společnosti.

3. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

Jedná se o majetek zahrnutý dle českých právních předpisů do odpisových skupin 1 až 3. Jako aktivum účetní jednotka vykazuje dle vnitřních předpisů také drobný hmotný majetek v hodnotě od 20tis.Kč do 40tis.Kč (a zároveň lineárně odepisuje), který by v případě CAS mohl být účtován přímo do nákladů a následně vykázán jako podrozvahová položka. Ale dle rozhodnutí společnosti jsou tyto náklady rozpouštěny postupně formou odpisů po dobu 24 měsíců. Dle IAS/IFRS žádná finanční hranice pro zařazení majetku stanovena není.

Účtování výše uvedeného majetku je v primární i sekundární knize nastaveno stejným způsobem a při transformaci jednotlivých položek do výkazů jsou následně interpretovány dle jednotlivých standardů.

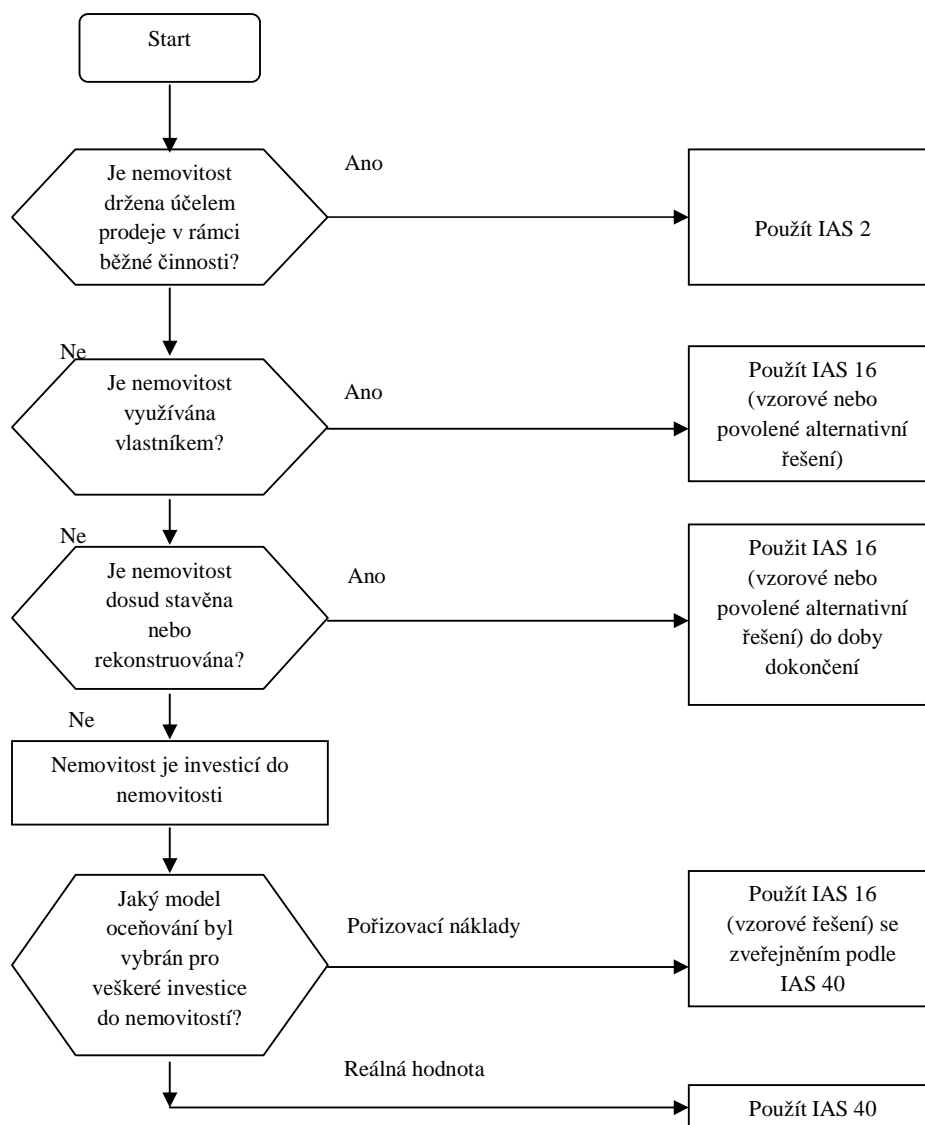
Jedná se zejména v:

- Odpisové skupině 1 – hardware, satelitní telefony, servery a automobily
- Odpisové skupině 2 – Agregát Heuchin, GPU Jet - power
- Odpisové skupině 3 – kontejnery, tažný vozík a mobilní pozemní stroj

5.1.3 Rozhodovací diagram při aplikaci standardu

Cílem níže uvedeného rozhodovacího diagramu je pro společnost shrnutí toho, který Mezinárodní účetní standard se rozhodne aplikovat na různé druhy nemovitostí. Tento diagram není formálně součástí žádného ze standardů.

Obrázek 1 – Rozhodovací diagram při aplikaci standardu ve společnosti



Zdroj: Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF), Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003. HZ Praha, spol.s r.o., 2003. ISBN 80-238-7854-9. Str. 40 – 27.

5.1.3.1 Aplikace standardu IAS 16

Tento standard aplikuje společnost pro tu část nemovitosti, která je určena pro administrativní účely a pro svou vnitřní potřebu, tj. pro chod společnosti, opravy letadel a ke své podnikatelské činnosti.

Účetní jednotka používá v současné době dle standardu *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení* k ocenění „**Model pořizovací ceny**“. Položky pozemku, budov a zařízení tedy vykazuje v pořizovacích (resp. historických) cenách snížených o oprávky. To znamená, že používá stejný model jak pro českou právní úpravu, tak pro úpravu dle IAS/IFRS.

V souvislosti s tím, že si společnost na pořízení této nemovitosti vzala úvěr, je třeba zmínit také otázku zahrnování úroků do ceny tohoto majetku, která je v jednotlivých národních úpravách účetnictví řešena různě. IAS 16 řeší tuto problematiku v souladu se standardem *IAS 23 – Výpůjční náklady*, který uvádí dvě možná řešení, a to:

- Základní – doporučuje účtovat všechny úroky přímo do nákladů.
- Alternativní – doporučuje aktivovat úroky, které jsou přímo přiřaditelné ke konkrétnímu majetku, do jeho vstupní ceny.

V závislosti na zvoleném řešení se pak vykazuje různá cena majetku s různou výší nákladů nejen v době pořízení, ale také po celou dobu jeho existence.

V daném případě si společnost vybrala **řešení „základní“**, takže úroky z úvěru účtuje přímo do nákladů (účetním zápisem *5621101 Úroky – bankovní/4611001 Bankovní úvěr – úroky*).

- ✓ **Dle IAS/IFRS (Standard IAS 23)** mohou být úroky aktivovány do pořizovací ceny majetku, avšak do doby, než dojde k jeho zařazení do užívání, aktivaci (před kolaudací).
- ✓ **Dle české právní úpravy (Standard č. 013)**, pokud tak účetní jednotka rozhodne, lze v případě úroků z úvěru postupovat alternativně. Předmětné úroky vážící se k pořizovanému majetku před jeho uvedením do užívání lze uplatnit jako přímý náklad, nebo lze tyto úroky zahrnout do ocenění pořizovaného majetku. Předmětné možnosti rozhodování však nepodléhají poplatky související s uzavřením úvěru. Avšak byly-li tyto poplatky vynaloženy do doby uvedení majetku do užívání, stávají se součástí ocenění pořizovaného majetku.

Odpisy se systematicky alokují během doby použitelnosti nemovitosti. Účtují se postupně do nákladů (účetním zápisem *5510101 Odpisy budovy – odpisová skupina 5/0811000 Oprávky ke stavbám – provozní činnost*) u CAS i IAS/IFRS.

Vzhledem k výše uvedené skutečnosti, že společnost nemovitost pronajímá a zároveň ji využívá pro svoji podnikatelskou činnost, postupuje dle standardů IAS 16 a IAS 40. Celková výše ocenění je v souladu s IAS/IFRS rozdělena mezi jednotlivé složky majetku dle *koeficientu pro stanovení hodnoty nemovitosti*, který je stanoven v závislosti na velikosti pronajímané plochy nemovitosti. V souvislosti s touto skutečností bude v následujících kapitolách 5.1.3.2 a 5.1.3.3 názorně předvedeno celé vykázání v účetnictví dle obou standardů, včetně ilustrativních výpočtů.

5.1.3.2 Aplikace standardu IAS 40

Společnost tento standard aplikuje v případě pronajaté části nemovitosti,¹⁵ která byla pořízena v roce 2006. Tuto část majetku může společnost pravidelně dle IAS 40 přeceňovat na „*reálnou hodnotu*“ a následně výsledky z přecenění distribuovat konsolidační skupině ve formě výkazu spolu s konsolidačním balíkem skupiny, jelikož společnost neodepisuje tuto část majetku dle IAS 16 jako vzorového řešení.

Dle vnitřních účetních zásad by měla být tato část aktiva přeceňována čtvrtletně s možností přeceňovat pouze jednou ročně, jestliže se významně nezměnily podmínky na trhu v dané lokalitě. Společnost ale za dobu držení majetku přecenění na základě odhadu neprováděla. Pouze v závislosti se změnou již výše zmíněného „*koeficientu*“ společnost ke dni 1. 4. 2008 přeúčtovala na základě nové nájemní smlouvy poměrovou část majetku určeného pro podnikatelskou činnost dle standardu IAS 16 a poměrovou část majetku pro účely nájmu dle standardu IAS 40.

Účtování bylo provedeno pouze v sekundární knize dle IAS/IFRS, a to v rámci majetkových účtů a účtové skupiny 021 – *Stavby a 031 – Pozemky*.

Standard IAS 40 upravuje podmínky, za nichž je možné změnit model oceňování. Tak jako v jiných případech je možné změnit účetní politiku pouze tehdy, jestliže změna přinese vhodnější prezentaci zobrazované skutečnosti. Standard IAS 40 konstatuje, že je nepravděpodobné, aby bylo vhodné změnit model oceňování reálnou hodnotou na model oceňování pořizovací cenou. V případě aplikace modelu pořizovací ceny je aktivum zobrazeno v rozvaze společnosti v účetní hodnotě. Účetní hodnota je rovna

¹⁵ Ta část majetku, která je držena za účelem generování výnosu z nájemného s cílem dosažení kapitálového zhodnocení.

pořizovací ceně po odečtení příslušných opravek a všech případných ztrát ze znehodnocení aktiva [13].

K přecenění u dané společnosti zřejmě zatím nedošlo z důvodu držení majetku po krátkou dobu. Zároveň se hodnota nemovitosti za dobu držení na trhu příliš nezměnila. Ocenění na reálnou hodnotu se tedy předpokládá k datu nejbližší účetní závěrky, tj. k 31. 12. 2008. Pokud by účetní jednotka chtěla aplikovat model pořizovací ceny, musela by zároveň zahájit odepisování i této části majetku dle vzorového řešení standardu IAS 16 a následně reálnou hodnotu investic do nemovitostí zveřejnit v komentáři k účetním výkazům.

Pokud by dle standardu IAS 40 byla účtována změna reálné hodnoty na základě odhadu,¹⁶ rozdíly by se účtovaly výsledkově a to:

- Zvýšení hodnoty – jako ostatní provozní výnosy
- Snížení hodnoty – jako provozní náklady

Současně s účtováním o reálné hodnotě nebo jejích změnách se také účtuje o související odložené dani.

Investice k pronájmu dle IAS 40 v určené reálné hodnotě zůstávají a neodepisují se!

Příklad změny (na základě nové nájemní smlouvy) poměrových částí jednotlivých složek majetku vykázaných následně jako nemovitost k investici (dle IAS 40) a jako část k administrativním účelům (dle IAS 16) z celkové hodnoty nemovitosti v závislosti na změně poměrového koeficientu je uveden v níže uvedeném formuláři:

¹⁶ Pozn.: V případě IAS 16 by se změna reálné hodnoty účtovala přímo do vlastního kapitálu jako fond z přecenění hmotného aktiva.

<u>Stanovení hodnoty nemovitostí</u>	
<u>Valuation of fixed assets</u>	
<u>Logistické parky, kancelářské prostory/Industrial estate/logistic park and office facilities</u>	
Owner/lessor:	Společnost, a.s. (pronajímatel)/ČSA, a.s (nájemce).
Subject of a lease:	Hangar
Purchase price of the property:	204 196 919 CZK
Hired part of the property	33,82% (koeficient pronájmu)
Value of the investment property	= 204 196 919 * 0,3382 = 69 059 398 CZK

Dle smlouvy byl koeficient stanoven na hodnotu 33,82%, tzn., že společnost pronajímá plochu poměrově z celkové rozlohy této nemovitosti, která odpovídá výši tohoto koeficientu. Následně bylo vypočteno, že investice do nemovitosti (dle IAS 40) by měla být oceněna ve výši 69.059.398 Kč z celkové částky pořízení, která činila 204.196.919 Kč. Účtování je zřejmé na účtu **0214000 – Investice do nemovitostí** v příloze č. 4 dle IAS/IFRS a dále v níže uvedené tabulce 3, kde je názorně popsána celá situace tohoto účtování.

V souvislosti se změnou poměrového koeficientu se tedy změní i část hodnoty nemovitosti určené k podnikatelské činnosti a následně se změní i hodnota odpisů dle standardu IAS 16.

Upravená částka je odepisována po zbývající dobu životnosti. Neprovádí se zpětná korekce odpisů, ale jejich výše se nově přepočítá k datu změny. Po ukončení doby použitelnosti aktiva jsou veškeré další změny v odhadovaných nákladech spojených s vyřazením aktiva a uvedením místa do původního stavu vykázány v nákladech nebo ve výnosech.

Dále viz. následující kapitola, která názorně popisuje výše uvedené situace.

5.1.3.3 Rozdíly v účtování dlouhodobého hmotného majetku

V níže uvedené tabulce jsou uvedeny rozdíly mezi účtováním v primární a sekundární knize na základě již výše uvedených poznatků. Celková investice pořízení hangáru byla ve výši 204.196.919 Kč, tj. budova v hodnotě 130.062.919 Kč a pozemek v hodnotě 74.134.000 Kč.

Tabulka 3 – Rozdíly ve vykazování dlouhodobého hmotného majetku (hangáru)

Název položky	Účet	Primární kniha (CAS) Částka v CZK	Sekundární kniha (IAS/IFRS) Částka v CZK
Stavby-provozní činnost	0211000	130 062 919	86 075 639
Investice do nemovitosti	0214000	0	69 059 398
Pozemky	0311000	74 134 000	49 061 881
Oprávky ke stavbám	0811000	- 6 864 433	- 2 290 646
Odpisy budovy – odpisová skupina 5	5510101	2 167 716	1 059 309

Primární kniha (CAS)

Pořízení:

- nemovitost v pořizovací ceně aktivována do majetku,
- celková hodnota hangáru rozdělena dle syntetických účtů na část stavby a část pozemku,
- rozdělení na investice do nemovitosti v případě české právní úpravy neexistuje.

Odpisy:

- zvolen odpisový plán na dobu 50–ti let s rovnoměrnými odpisy po dobu životnosti nemovitosti,
- odepisuje se celá částka pořízení stavby, nikoliv pozemků, dle české právní úpravy se neodepisují,
- odpisy se dále neupravují a nemovitost se nepřeceňuje,
- účtování: ODPISY 5510101/OPRÁVKY 0811000.

Sekundární kniha (IAS/IFRS)

Pořízení:

- celková hodnota nemovitosti rozdělena poměrovým koeficientem dle smlouvy o pronájmu (na část investice, stavby a pozemku),
- investice do nemovitosti představuje 33,82% z celkové hodnoty pořízení aktiva,
- výpočet jednotlivých částek zahrnutých do jednotlivých složek majetku:

$204.196.919/100*33,82 = 69.059.398$ (účet 0214000 – Investice do nemovitostí),

$130.062.919/100*66,18 = 86.075.639$ (účet 0211000 – Stavby – provozní činnost),

$74.134.000/100*66,18 = 49.061.881$ (účet 0311000 – Pozemky).

Odpisy:

- odepisuje se pouze část, která je určena k podnikatelské činnosti a administrativním účelům dle standardu IAS 16 (tj.částka 86.075.639), a to lineárně postupně do nákladů v průběhu používání majetku podle zvoleného odpisového plánu,
- doba odepisování je stanovena na dobu 50-ti let,
- při změně koeficientu upravena i část odpisů, neprovádí se zpětná korekce,
- účtování: ODPISY 5510101/OPRÁVKY 0811000,
- investice do nemovitosti dle IAS 40 se neodepisuje!

Je zřejmé, že odpisy dle IAS/IFRS budou nižší než dle CAS v závislosti na rozdělení využitelnosti hmotného dlouhodobého majetku. Podrobnější rozbor odpisů není součástí této práce.

5.1.4 Finanční leasing

V České republice nelze účtovat o leasingových smlouvách v souladu s mezinárodní úpravou dle IAS 17 – Leasingy, jelikož česká právní úprava upřednostňuje hledisko právní před ekonomickým, tj. právní vlastník před ekonomickým uživatelem. Uživatel

tedy nemůže uplatnit dle platné úpravy v ČR účetní ani daňové odpisy hmotného majetku.

Hmotný majetek společnost tak eviduje pouze jako závazek vůči pronajímateli v podrozvahové evidenci. Účtuje pouze o leasingových splátkách, jež jsou pro něj daňově uznatelným nákladem.

V případě finančního leasingu dle IAS 17 v podstatě společnost přebírá rizika a odměny spojené s najatým aktivem. Jedná se především o nákladní automobily, které si účetní jednotka pořídila v průběhu roku 2008. Zároveň je také dle mezinárodních standardů odepisuje.

Ve vnitřních předpisech konsolidační skupiny je dáno, že si účetní jednotka může zvolit vykazování finančního leasingu v jeho reálné hodnotě nebo v současné hodnotě (diskontovaných) minimálních leasingových plateb.¹⁷ Splátky se musí rozdělit na finanční náklady, pojištění a splátku jistiny. Aktivum a závazek k platbám musí být na počátku zachyceny v rozvaze ve stejné částce.¹⁸ Účetní jednotka se rozhodla vykazovat své leasingy **dle IAS 17 v současné hodnotě minimálních leasingových plateb.**

Při účtování leasingu do primární a sekundární knihy (i v případě, že účtování je zcela odlišné v obou právních úpravách), jsou používány některé totožné účty z důvodu jednotné identifikace. Účtování probíhá jednou za měsíc v závislosti na dohodnutých měsíčních splátkách.

Účtování dle **mezinárodních účetních standardů** je následující:

- Závazek z finančního leasingu je prvotně zachycen na účtu **379 – Ostatní závazky – leasing.**
- Finanční náklady se účtují na účet **562 – Nákladové úroky – leasing** po celou dobu nájmu s použitím konstantní úrokové míry. Úroky jsou časově rozlišovány v souvislosti s vykazováním aktuálního přístupu na účtu **381 – Náklady příštích období – leasing** a postupně rozpouštěny do výše uvedených nákladů.

¹⁷ V rámci skupiny by měly být uplatňovány jednotné postupy a metodika účtování.

¹⁸ Pokud neuvažujeme o dani z přidané hodnoty, kterou si účetní jednotka může uplatnit na vstupu.

- Pojištění je účtováno do ostatních provozních nákladů na účet **548 – Pojištění aut – leasing**.
- Najatý majetek se odepisuje tak jako vlastněný. Pro účtování odpisů byl použit stejný účet jako v primární knize (CAS) **551 – Odpisy SMV – odpisová skupina 2** a účet oprávek **082 – Oprávky k SMV – odpisová skupina 2**, jelikož doba odepisování leasingu se v tomto případě shoduje s dobou odepisování (odpisová skupina 2) v české právní úpravě. Leasingové smlouvy na všechny automobily byly uzavřeny na dobu 60–ti měsíců (5 let). Po tuto dobu se budou také aktiva dle IFRS odepisovat. V případě, že by stejné aktivum společnost pořídila koupí, odepisovala by jej také po stejnou dobu.¹⁹ V případě CAS, jak již bylo uvedeno, se najatý majetek ve formě leasingu neodepisuje.

V případě účtování dle **českých právních norem** účtuje společnost:

- Závazek z finančního leasingu pouze v případě úhrady jednotlivých splátek dle splátkového kalendáře, a to také na výše uvedený účet **379 – Ostatní závazky – leasing**. Celkový závazek z leasingu pak eviduje na účtech podrozvahové evidence.
- Pojištění aut při úhradě jednotlivých splátek na účet **548 – Pojištění aut – leasing**.
- Zaplacenou akontaci na počátku leasingu na účet časového rozlišení **381 – Náklady příštích období – leasing**, která se postupně jednou měsíčně rozpouští do nákladů prostřednictvím účtu **518 – Ostatní služby – leasing** v závislosti na jednotlivých splátkách.

Rozdílným účtováním u obou právních úprav dochází také k rozdílnému účtování daně z přidané hodnoty. V případě české právní úpravy účtovala společnost o dani z přidané hodnoty při zaplacení akontace (pokud má účetní jednotka ze zákona o DPH právo na její uplatnění) a následně až v rámci jednotlivých splátek. V sekundární knize dle

¹⁹ Stejným způsobem jsou odepisovány i další složky aktiv. Pro daňové účely jsou v ČR v přiznání k dani z příjmu dále upraveny.

mezinárodních účetních standardů bylo účtováno o DPH v rámci pořízení celého aktiva do rozvahy, tudíž na účtu sekundární knihy 343 – *Daň z přidané hodnoty* je evidována pohledávka vůči finančnímu úřadu (k 30. 6. 2008 částka 189.084,00 Kč), která bude postupně vyrovnána zaplacením všech leasingových splátek dle české právní úpravy v primární knize a následně postupně uplatňována vůči finančnímu úřadu v ČR.

Konverze z české právní úpravy na řešení v souladu s IAS/IFRS obecně zahrnuje především tyto úpravy:

1. Zařazení předmětu leasingu do majetku v tržní ceně (popř. současné hodnotě budoucích splátek).
2. Vykázání dosud splatného závazku z leasingu jako tržní cenu aktiva sníženou o sumu dosud zaplacené jistiny, tzn. sumu splátek bez úroků a pojištění obsaženého ve splátce.
3. Zrušení časového rozlišení akontace a zrušení dosavadního rozpuštění akontace z nákladů běžného roku a nerozděleného zisku minulých let (pro minulá období).
4. Storno splátek leasingu (pouze jistiny) z provozních nákladů a nerozděleného zisku minulých let (pro minulá období).
5. Dopočítání příslušných opravek a odpisů po dobu, kdy byl majetek používán.

5.1.4.1 Aplikace účtování leasingu dle CAS a IAS 17

Na praktickém příkladu bude podrobněji níže popsán postup účtování a vykazování finančního leasingu z pohledu obou právních úprav. Jako předmět finančního leasingu byl vybrán jeden z automobilů, které společnost využívá ke své podnikatelské činnosti jako užitkový vůz.

Jedná se konkrétně o malý nákladní automobil značky Mercedes Viano, který si účetní jednotka pořídila v dubnu roku 2008. Reálná hodnota automobilu je 996.144,00 Kč (bez DPH). K datu převzetí byla zaplacena akontace ve výši 298.843,20 Kč (bez DPH). Vlastní hodnota investice tedy činila 697.300,80 Kč (tj. jistina) a zůstatková hodnota vozu ve výši 1.100,00 Kč. Pronájem tohoto automobilu byl stanoven na dobu pěti let

(tj. 60 měsíců) a zároveň na tuto dobu byla stanovena jeho životnost. Na konci leasingu dochází k převodu vlastnictví vozidla na nájemce.

Praktické řešení finančního leasingu dle mezinárodních účetních standardů:

Společnost, jak již bylo řečeno, vykazuje leasing v současné hodnotě minimálních leasingových splátek. Příklad výpočtu této hodnoty plateb dle IAS 17 – Leasingy je uveden v níže uvedené tabulce 4.

Současná hodnota minimálních leasingových splátek se vypočítá podle následujícího vzorce:

$$\text{Současná hodnota splátek} = \sum P / (1 + i)^n$$

Kde: P jednotlivé leasingové splátky
i úroková míra
n počet diskontovaných splátek

V níže uvedené tabulce 4 je velmi zjednodušeně zobrazen výpočet hodnoty minimálních leasingových plateb. Společnost pro její výpočet využívá speciální formulář, který zde nemohl být prezentován z důvodu obsáhlosti jeho dat, jelikož jsou jednotlivé splátky rozloženy po měsících s rozpadem na jistinu a úrok včetně výpočtu měsíčních odpisů. Současně výkaz umožňuje pro vykazování rozložení závazku z leasingu na krátkodobou a dlouhodobou část. Obsahuje také i dopad na českou právní úpravu. Tabulka je výčtem potřebných informací pro prezentaci.

Tabulka 4 – Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb nákladního automobilu

Rok	Úroková míra v %	Platba	Současná hodnota plateb	Dluh*	Úrok	Částka snížení dluhu
2008 (9měs)	5,7	129 769,74	42 604,53	697 300,80	39 701,95	90 067,79
2009	7,4	173 026,32	161 023,35	607 233,01	50 564,16	122 462,16
2010	7,4	173 026,32	146 980,55	484 770,85	38 863,90	134 162,42
2011	7,4	173 026,32	134 162,42	350 608,43	26 045,77	146 980,55
2012	7,4	173 026,32	122 462,16	203 627,88	12 002,97	161 023,35
2013 (3měs)	1,7	43 256,58	90 067,79	42 604,53	652,05	42 604,53
Celkem		865 131,60	697 300,80	0,00	167 830,80	697 300,80

*Pozn. Částky jsou uvedeny bez DPH. Na účtu 3792004 – Ostatní závazky – leasing je v sekundární knize výše dluhu vykázána včetně daně z přidané hodnoty a hodnoty pojištění.

Účtování:

		MD	D
Pořízení auta- 1.rok	022	996 144,00	
	379		697 300,80
	221		298 843,20

Měsíční účtování

1. odpis	551	16 602,40	
	082		16 602,40
2. splátka	221		14 418,86
	379	14 418,86	
3. úrok	562	5 212,49	
	221		5 212,49
4. pojištění	548	2 745,00	
	221		2 745,00

Pozn.: neuvažujeme DPH

ad 1) Společnost zvolila lineární odpis aktiva, tzn. $996\,144,00 : 60 = 16\,602,40$ Kč,

ad 2) Měsíční splátky činily 14 418,86 Kč, tj. jistina + úrok,

ad 3) Částka úroku se každý měsíc mění v závislosti na dané implicitní úrokové míře,

ad 4) V praxi je pojištění hrazeno z běžného účtu v rámci celkové měsíční splátky.

Celková zaplacená cena za aktivum činí: 1 165 074,80 Kč (bez DPH a pojištění)

(tj. pořizovací cena aktiva 996 144,00 + úroky 167 830,80 + zůstatková hodnota 1 100 nebo-li akontace 298 843,20 + jistina 697 300,80 + úrok 167 830,80 + zůstatková hodnota 1 100).

Promítnutí situace do účetních výkazů:

Rozvaha na konci roku 2008	
Aktivum ve	HV za 1.r. -189 123,55
fin.pronájmu 996 144,00	Závazky
Oprávký -149 421,60	z pronájmu 607 233,01
Peníze -428 612,94	

Výsledovka za rok 2008	
Úroky	39 701,95
Odpisy	149 421,60

Rozvaha na konci roku 2009	
Aktivum ve	HV za 1.r. -189 123,55
fin.pronájmu 996 144,00	HV za 2.r. -249 792,96
Oprávký -348 650,40	Závazky
Peníze -601 639,26	z pronájmu 484 770,85

Výsledovka za rok 2009	
Úroky	50 564,16
Odpisy	199 228,80

Rozvaha na konci roku 2010	
Aktivum ve	HV za 1.r. -189 123,55
fin.pronájmu 996 144,00	HV za 2.r. -249 792,96
Oprávký -547 879,20	HV za 3.r. -238 092,70
Peníze -774 665,58	Závazky
	z pronájmu 350 608,43

Výsledovka za rok 2010	
Úroky	38 863,90
Odpisy	199 228,80

Aktivum ve		HV za 1.r.	-189 123,55
fin.pronájmu	996 144,00	HV za 2.r.	-249 792,96
Oprávký	-747 108,00	HV za 3.r.	-238 092,70
Peníze	-947 691,90	HV za 4.r.	-225 274,57
		Závazky	
		z pronájmu	203 627,88

Úroky	26 045,77
Odpisy	199 228,80

Aktivum ve		HV za 1.r.	-189 123,55
fin.pronájmu	996 144,00	HV za 2.r.	-249 792,96
Oprávký	-946 336,80	HV za 3.r.	-238 092,70
Peníze	-1 120 718,20	HV za 4.r.	-225 274,57
		HV za 5.r.	-211 231,77
		Závazky	
		z pronájmu	42 604,53

Úroky	12 002,97
Odpisy	199 228,80

Aktivum ve		HV za 1.r.	-189 123,55
fin.pronájmu	996 144,00	HV za 2.r.	-249 792,96
Oprávký	-996 144,00	HV za 3.r.	-238 092,70
Peníze	-1 165 074,80	HV za 4.r.	-225 274,57
		HV za 5.r.	-211 231,77
		HV za 6.r.	-51 559,25
		Závazky	
		z pronájmu	0,00

Úroky	652,05
Odpisy	50 907,20

Praktické řešení finančního leasingu dle české právní úpravy:

V české praxi účetní jednotka zpravidla účtuje dle splátkového kalendáře, který je součástí Smlouvy o finančním leasingu. V níže uvedené tabulce 5 je zobrazen zjednodušený (roční) splátkový kalendář k již zmíněnému užitkovému vozu.

Tabulka 5 – Splátkový kalendář nákladního automobilu (včetně akontace)

Rok	Základ	DPH	Splátka	Pojištění	K úhradě
2008 (9 měs.)	428 612,94	81 436,43	510 049,37	24 705,00	534 754,37
2009	173 026,32	32 874,96	205 901,28	32 940,00	238 841,28
2010	173 026,32	32 874,96	205 901,28	32 940,00	238 841,28
2011	173 026,32	32 874,96	205 901,28	32 940,00	238 841,28
2012 (3 měs.)	173 026,32	32 874,96	205 901,28	32 940,00	238 841,28
2013	44 356,58	8 427,74	52 784,32	8 235,00	61 019,32
Celkem	1 165 074,80	221 364,01	1 386 438,81	164 700,00	1 551 138,81

Splátkový kalendář je pouze přehledem o jednotlivých splátkách. Celková výše závazku není účtována do rozvahy, ale pouze evidována v podrozvahové evidenci účetní

jednotky. Aktivum se tudíž také ani neodepisuje. Měsíčně se účtují jednotlivé splátky do nákladů společně s náklady na pojištění tak, jak je to uvedeno níže.

Celková zaplacená cena za aktivum činí: 1 165 074,80 Kč (bez DPH a pojištění)

(tj. akontace 298 843,20 + celkové měsíční splátky 865 131,60 + zůstatková hodnota 1 100,00).

Účtování:

		MD	D
Úhrada akontace	381	298 843,20	
1. rok	221		298 843,20
Měsíční účtování			
1. nájemné/splátka	518	14 418,86	
DPH	343	2 739,58	
závazek	379		17 158,44
2. pojištění	548	2 745,00	
	221		2 745,00
3. úhrada nájemného	379	17 158,44	
	221		17 158,44
4. rozpuštění akontace*	518	4 980,72	
	381		4 980,72

*298 843,20: 60 = 4 980,72

Promítnutí situace do účetních výkazů:

Rozvaha na konci roku 2008		
Peníze	-534 754,37	HV za 1.r. -199 301,22
DPH	81 436,43	
NPO	254 016,72	

Výsledovka za rok 2008		
Nájemné	129 769,74	
(NPO)	44 826,48	
Pojištění	24 705,00	

Rozvaha na konci roku 2009		
Peníze	-773 595,65	HV za 1.r. -199 301,22
DPH	114 311,39	HV za 2.r. -265 734,96
NPO	194 248,08	

Výsledovka za rok 2009		
Nájemné	173 026,32	
(NPO)	59 768,64	
Pojištění	32 940,00	

Rozvaha na konci roku 2010		
Peníze	-1 012 436,93	HV za 1.r. -199 301,22
DPH	147 186,35	HV za 2.r. -265 734,96
NPO	134 479,44	HV za 3.r. -265 734,96

Výsledovka za rok 2010		
Nájemné	173 026,32	
(NPO)	59 768,64	
Pojištění	32 940,00	

Peníze	-1 251 278,21	HV za 1.r.	-199 301,22
DPH	180 061,31	HV za 2.r.	-265 734,96
NPO	74 710,80	HV za 3.r.	-265 734,96
		HV za 4.r.	-265 734,96

Nájemné	173 026,32
(NPO)	59 768,64
Pojištění	32 940,00

Peníze	-1 490 119,49	HV za 1.r.	-199 301,22
DPH	212 936,27	HV za 2.r.	-265 734,96
NPO	14 942,16	HV za 3.r.	-265 734,96
		HV za 4.r.	-265 734,96
		HV za 5.r.	-265 734,96

Nájemné	173 026,32
(NPO)	59 768,64
Pojištění	32 940,00

Peníze	-1 551 138,81	HV za 1.r.	-199 301,22
DPH	221 364,01	HV za 2.r.	-265 734,96
NPO	0,00	HV za 3.r.	-265 734,96
SMV	1 100,00	HV za 4.r.	-265 734,96
Oprávký	-1 100,00	HV za 5.r.	-265 734,96
		HV za 6.r.	-67 533,74

Nájemné	43 256,58
(NPO)	14 942,16
Pojištění	8 235,00
Odpis	1 100,00

Účetní jednotky obvykle po ukončení finančního leasingu a následném převodu aktiva do vlastního majetku provedou ihned odpis celé zůstatkové hodnoty do nákladů, jelikož se většinou jedná o nepodstatnou částku.

Z uvedené prezentace dopadů obou leasingů do hospodářského výsledku vyplývá, že v případě IAS/IFRS je dopad v prvních letech nejvyšší a postupně se snižuje. Kdežto u české právní úpravy je dopad na hospodářský výsledek po celou dobu splácení leasingu stejný. Neuvažujeme-li rok zahájení a ukončení, jelikož bylo aktivum pořízeno v průběhu roku.

5.1.5 Ostatní rozdíly ve vykazování účetní závěrky v CAS a IAS/IFRS

Již výše uvedená tabulka 1 (str. 39) ukazuje ještě další rozdíly mezi primární a sekundární knihou, jejichž podrobný rozbor není zcela smyslem této práce, která je zaměřena především na majetek, ale určitým přínosem by bylo se o nich pouze krátce zmínit.

Nerozdělený zisk/ztráta minulých let – jelikož *zisk (nezdaněný) = výnosy – náklady*, jsou rozdíly způsobeny právě odlišností ve vykazování obou právních úprav s odlišným dopadem do výsledovky i rozvahy.

Daň z příjmů – je daňová povinnost vyplývající z ustanovení zákona o daních z příjmů dané země. Zůstatek účtu 341 – *Daň z příjmu* v obou knihách vykazuje pohledávku vůči finančnímu úřadu. Jedná se o účetní jednotkou zaplacené zálohy na tuto daň za rok 2008. Rozdíl, který ale vykazují obě knihy, by neměl vznikat ani v důsledku odlišností obou právních úprav, jelikož zaplacené zálohy by se měly promítat do obou knih stejným způsobem.

Vykazování daně ze zisku dle mezinárodních standardů upravuje standard *IAS 12 – Daně ze zisku*. V České republice nesmí výsledek hospodaření z účetního výkaznictví dle IAS/IFRS sloužit k výpočtu daňového základu. Účetní jednotka výši splatné daně zjišťuje pouze mimoúčetně a následně upravuje správné vykázání této daně dle mezinárodní právní úpravy.

Logickým vysvětlením rozdílu na splatné dani v obou knihách je, že účetní jednotka v minulých letech omylem nedoúčtovala rozdíl z rozpouštěné rezervy tvořené konkrétně na daň z příjmů současně i do knihy sekundární. Ke konci roku 2007 společnost rezervu na daň z příjmů netvořila, jelikož byla ve ztrátě.

Odložený daňový závazek/pohledávka – vyplývá z časově rozdílného (přechodného) pohledu účetních a daňových předpisů na vybrané účetní položky, které se promítají do rozdílů mezi základem daně z příjmů a účetním výsledkem hospodaření (před zdaněním)[14]. Neplatí se finančnímu úřadu, pouze reaguje na zásadu opatrnosti, akruální princip a zachování majetkové podstaty. Ustanovení upravující odloženou daň tvoří převážnou část *IAS 12 – Daně ze zisku*. Na rozdíl od splatné daně se odložená daň počítá u obou právních úprav a zároveň se o ní i účtuje. Metodika výpočtu odložené daně je ve srovnání s Českým účetním standardem č. 003 (Odložená daň) shodná.

Rozdíl v obou knihách je způsoben právě odlišností zůstatkových cen dlouhodobého hmotného a nehmotného odpisovaného majetku, vyplývající z uplatnění různých odpisových metod a přecenění, vytvořených opravných položek (ztrát ze snížení hodnoty), vytvořených účetních rezerv, dosud nerealizované daňové ztráty z předchozích let, atd.

V níže uvedené tabulce 6 je příklad výpočtu odložené daně účetní jednotky k 31. 12.2007, který sestavila auditorská společnost dle české právní úpravy.

Tabulka 6 - Výpočet odložené daně pro CAS

<i>Položka rozvahy</i>	<i>Účetní zůstatková hodnota k 31.12.2007</i>	<i>Daňová zůstatková hodnota k 31.12.2007</i>	<i>Rozdíl</i>	<i>Odložená daň. pohledávka (+)/ závazek (-)</i>
	a	b	c=b-a	c*CIT rate
AKTIVA	TCZK	TCZK		
Dlouhodobý hmotný majetek (netto) # 01x, # 02x (vc.drobného), #03x	204 417	202 550	-1 867	-392
Opravná položka k oceň. rozdílu			0	0
Dlouhodobý finanční majetek			0	0
Zásoby			0	0
Pohledávky	-1 268	-308	960	202
Časové rozlišení - aktivní			0	0
Dohadné účty aktivní			0	0
<i>Aktiva celkem</i>	<i>203 149</i>	<i>202 242</i>	<i>-907</i>	<i>-190</i>
				0
PASÍVA				0
Rezervy	2 707	0	2 707	568
Závazky			0	0
Časové rozlišení - pasívní			0	0
Dohadné účty pasívní			0	0
<i>Pasíva celkem</i>	<i>2 707</i>	<i>0</i>	<i>2 707</i>	<i>568</i>
				0
Mezisoučet	205 856	202 242	1 800	378
				0
Neuplatněná daňová ztráta minulých let (tj. snížená o případný daňový zisk běžného roku)			0	0
Neuplatněná část 10 % odpočtu na nové investice			0	0
				0
Mezisoučet		0	0	0
				0
Celkem základ pro odloženou daňovou pohledávku/závazek (+/-)			1 800	378
Sazba daně z příjmu právnických osob platná v následujícím období			21%	
Odložená daňová pohledávka/závazek (+/-) *			378	
Odloženy danovy zavazek generovany pouze z rozdlu v NBV majetku			-392	

Společnost měla povinnost účtovat o odloženém daňovém závazku. O odložené daňové pohledávce se naproti tomu účtuje pouze v případě, kdy neexistují pochybnosti o daňovém uplatnění v následujících účetních obdobích.

Zároveň účetní jednotka sestavila zjednodušený podklad pro odloženou daň dle sekundární knihy pro IAS/IFRS, viz. tabulka 7 níže.

Tabulka 7- Výpočet odložené daně pro IAS/IFRS

Titul	Daňová ZC (Kč)	Účetní ZC (Kč)	Dočasný rozdíl (Kč)
Odpisovaný majetek	116 460 443,77	116 157 122,28	303 321,49
Opravné položky k pohledávkám	307 575,32	1 267 916,09	-960 340,77
Rezervy rozpuštění		-2 272 521,00	-2 272 521,00
Rezervy tvorba		2 702 779,00	2 702 779,00
Daňová ztráta - v budoucnu odčitatelná		1 424 783,67	1 424 783,67
Základ pro odloženou daň	x	x	1 198 022,39
Stav odložené daňové pohledávky k 1. 1.2007:	1 042 334,00		
Základ pro odloženou daňovou pohledávku k 31. 12.2007:	1 198 022,39		
Sazba daně z příjmu platná v následujícím období	0,21 %		
Stav odložené daňové pohledávky k 31. 12.2007:	251 584,70		
Rozdíl promítnutí do nákladů v roce 2007	-790 749,30		

V případě IAS/IFRS byla vypočtena odložená daňová pohledávka, která vzniká v daňově nepříznivém období jako čerpání finančního zdroje. *IAS 12 – Daně ze zisku* dovoluje účetní jednotce testovat pravidelně možnost uznání odložené daňové pohledávky, a pokud nastane změna podmínek, které vedou ke generování budoucích zdanitelných zisků, může účetní jednotka do té doby neuznanou odloženou daňovou pohledávku uznat. Vykázat ji tedy v rozvaze jako aktivní položku.

Na konci roku 2007 se společnost propadla do hluboké ztráty, ale během roku 2008 začala opět generovat zisk. Příčinou byla její expanze v poskytování handlingových služeb.

5.2 Konsolidační systém a pravidla transformace účetních výkazů

V konsolidovaném celku je sledovaná účetní jednotka dceřinou společností majetkově propojené skupiny podniků. Společnost transformuje svá data z účetního systému do tzv. konsolidačního balíku, se kterým dále pracuje mateřská společnost, kterou je, jak již bylo řečeno, nejmenovaná finanční instituce.

Konsolidační balík musí být připraven v souladu s platnými IAS/IFRS. Tento balík každá účetní jednotka vyplňuje lokálně po nahrání dat ze svého účetního systému. Každá společnost musí evidovat IAS/IFRS úpravy v takové podobě, která bude srozumitelná auditorům při kontrole tohoto balíku.

Ve vnitřních směrnících konsolidačního celku jsou podrobně popsány postupy exportu balíku, postupy pro jeho vyplňování s důrazem na maximální možnost tvorby dohadů dle jejich významnosti, jelikož ekvivalent nevytvořených dohadů nesmí překročit

stanovenou materialitu finančních výkazů. Dále pak postupy importu dat k odsouhlasení vzájemných vazeb v rámci skupiny, návody na vyplňování tabulek, ostatní obecné instrukce atd. Systém vykazování a vyplňování údajů je složitý, detailně propracovaný.

Konsolidovaná rozvaha se řídí následujícími pravidly:

- a) jednotlivé účetní rozvahy je nutné připravit tak, aby byly sestaveny podle stejných účetních pravidel,
- b) je nutné vyloučit pořizovací cenu investice proti vlastnímu kapitálu dceřiného podniku a uznat goodwill z pořízení podílu v dceřiném podniku,
- c) veškerá aktiva a pasiva mateřského a dceřiných podniků se sčítají v plné výši,
- d) je nutné provést úpravy o vnitroskupinové transakce,
- e) základní kapitál je vždy základním kapitálem mateřského podniku,
- f) jako poslední operace je nutné vykázat menšinové podíly.

Konsolidovaná výsledovka vykazuje zisk vytvořený aktivy, která mateřský podnik kontroluje. Ve výsledovce jsou nahrazeny dividendy od dceřiného podniku za výnosy a náklady dceřiného podniku v plné výši. Dále jsou v tomto výkazu vyloučeny dopady transakcí mezi podniky ve skupině a je odečten podíl menšinových akcionářů na zisku dceřiného podniku po zdanění [15].

5.2.1 Vzájemné vazby ve skupině

Vzájemné vazby ve skupině se odsouhlasují z důvodu vyjmutí a případných úprav transakcí v konsolidované účetní závěrce (viz. výše), které by ji zkreslily, tj. záměrem je upravit konsolidovanou účetní závěrku tak, aby uváděla finanční informace o skupině jako o jediném podniku. Dále pak z důvodu identifikace spřízněných stran pro jejich zveřejnění.

Vzájemné vazby se odsouhlasují prostřednictvím webového rozhraní, v systému pro evidenci, párování a odsouhlasení vazeb mezi společnostmi v rámci skupiny. Systém pracuje pouze s oboustrannými vazbami a vstup dat je umožněn buď manuálním zadáním transakce, nebo importem souboru. V rámci vazeb se ke dni výstupu odsouhlasují rozvahové a výsledkové položky za období od 1. 1. příslušného roku.

Po vzájemném odsouhlasení se vazby zmrazí a následně se z tohoto systému exportují do souboru, který slouží jako vstup do konsolidačního balíčku (data se v dalším kroku naimportují).

Prostřednictvím vazeb se dále identifikují a následně vykazují informace týkající se spřízněných stran²⁰ v rámci skupiny. Řídí se ustanoveními standardu *IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran*. V tomto smyslu se aplikují daná ustanovení na následující:

- identifikace spřízněných stran a vzájemných transakcí,
- identifikace vzájemných zůstatků mezi společnostmi skupiny a jejich spřízněných stran,
- identifikace okolností, jejichž zveřejnění je vyžadováno v příloze ke konsolidovaným finančním výkazům skupiny v souladu s IAS/IFRS,
- zveřejnění požadovaných informací v příloze ke konsolidovaným finančním výkazům skupiny v souladu s IAS/IFRS.

V rámci konsolidace je v závislosti na odsouhlasených vazbách a identifikaci spřízněných stran nutno provést vyloučení některých transakcí z rozvahy a výsledovky nebo provést jejich úpravy, jak již bylo uvedeno výše.

5.2.2 Unifikovaná účetní osnova

V každém konsolidačním systému je implementována jednotná „unifikovaná účetní osnova“ nebo-li tzv. převodový můstek. Import dat do konsolidačního balíku je nastaven tak, že zůstatek určitého řádku finančních výkazů je vždy přiřazen k jednomu z unifikovaných účtů.

Struktura unifikovaných účtů je následující:

- všechny detailní účty mají 9–ti místný kód,
- kterýkoli účet s nižším počtem míst než 9 je součtový,

²⁰ Strany se považují za spřízněné, pokud jedna z nich má možnost kontrolovat druhou stranu nebo může uplatňovat podstatný vliv při finančních a provozních rozhodováních druhé strany.

- v kódu účtu jsou použity abecední znaky a čísla (A-Z, 0-9),
- primární (lokální) účtová osnova musí být navedena na unifikovanou účtovou osnovu pro účely IAS/IFRS reportingu,
- každá společnost si tvoří navedení účtů unifikované osnovy na primární (lokální) účty.

Příklady:

AA1234567 – Aktiva

LA1234567 – Pasiva

RA1234567 – Výsledovka

OA1234567 – Podrozvaha aktiva

OL1234567 – Podrozvaha pasiva

W,X ... další technické účty

5.3. Finanční výkazy sestavené dle CAS a IAS/IFRS

Smyslem účetní závěrky je strukturované vyjádření finanční pozice a finančních výsledků společnosti prostřednictvím poskytnutí informací o podnikových aktivech, závazcích (dle IAS/IFRS)/pasivech (dle CAS), nákladech a výnosech včetně zisků a ztrát, vlastním kapitálu a peněžních tocích.

✓ **Účetní výkazy sestavené dle české právní úpravy:**

Musí obsahovat zákonem stanovené povinné náležitosti a účetní jednotka jako akciová společnost sestavuje výkazy v plném rozsahu, jelikož akciové společnosti sestavují účetní závěrku v plném rozsahu vždy bez ohledu na to, zda jim vznikla nebo nevznikla povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem.

Účetní závěrka (výkazy) v ČR má zákonem pevně stanovené povinné náležitosti, které musí účetní jednotka ve výkazech zveřejnit.

Nedílným celkem účetní závěrky sestavené dle českých právních předpisů jsou:

- Rozvaha,
- Výkaz zisku a ztráty, a

- Příloha, jež vysvětluje a doplňuje informace předchozích částí závěrky.

Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích (cash flow) a přehled o změnách ve vlastním kapitálu.

Finanční výkazy společnosti (neconsolidované) sestavené dle české právní úpravy (bez přílohy) jsou součástí přílohy č. 5 této práce.

✓ **Účetní výkazy sestavené dle mezinárodní právní úpravy IAS/IFRS:**

Účetní výkazy (závěrku) dle mezinárodních účetních standardů popisuje standard *IAS 1 – Zveřejňování účetní závěrky*.

Vzory výkazů dle IAS/IFRS nejsou součástí žádného ze standardů²¹ a také nepředepisují pořadí nebo formát, ve kterém by měly být položky předkládány. Standard IAS 1 pouze poskytuje seznam položek, které jsou tak odlišné ve své podstatě a funkci, že si zasluhují samostatné vykazání přímo v rozvaze.

Rozvaha i výsledovka obsahuje řádkové položky, které je účetní jednotka povinna minimálně zveřejnit.

Jsou to:

Informace vykazované přímo v rozvaze:

pozemky, budovy a zařízení; investice do nemovitostí; nehmotná aktiva; finanční investice; investice zachycené ekvivalenční metodou; biologická aktiva; zásoby; obchodní a jiné pohledávky; peněžní prostředky (hotovost) a peněžní ekvivalenty; obchodní a jiné závazky; daňové závazky a pohledávky dle požadavků IAS 12 – Daně ze zisku; rezervy; finanční závazky (bez položek vykázaných mezi obchodními a ostatními závazky a rezervami); menšinové podíly vykázané v rámci vlastního kapitálu; základní kapitál a fondy.

Informace vykazované přímo ve výsledovce:

výnosy/tržby; finanční náklady; podíl na zisku a ztrátě přidružených podniků a společných podniků konsolidovaných podle ekvivalenční metody; daňové náklady; zisk

²¹ Konkrétní požadavky týkající se přímo účetní závěrky podle IAS/IFRS jsou popsány především v Koncepčním rámci IFRS a standardech IAS 1 – Presentace účetní závěrky (definuje požadavky na rozvahu, výsledovku, výkaz změn vlastního kapitálu a přílohu) a IAS 7 – Výkaz peněžních toků. Požadavky na mezitímní účetní závěrku jsou obsaženy ve standardu IAS 34 – Mezitímní účetní závěrka.

nebo ztrátu za účetní období; v jedné částce vykázaný součet čistých zisků nebo ztrát po zdanění z ukončovaných činností a čistých zisků nebo ztrát vykázaných při přecenění aktiv držených k prodeji a vyřazovaných skupin představujících ukončovanou činnost, na prodejní cenu minus náklady související s prodejem.

Součástí úplné účetní závěrky sestavené dle IAS/IFRS jsou:

- Rozvaha,
- Výsledovka (výkaz zisků a ztráty),
- Výkaz změn ve vlastním kapitálu,
- Výkaz peněžních toků (cash flow),
- Účetní pravidla a vysvětlující komentáře.

Dále může účetní jednotka zveřejnit i některé dodatečné informace, jakými jsou například zdroje financování, stupeň zadluženosti podniku, atd.

Finanční výkazy společnosti (nekonsolidované) sestavené dle Mezinárodních účetních standardů finančního výkaznictví IAS/IFRS (bez účetních pravidel a vysvětlujících komentářů) jsou součástí přílohy č. 6 této práce.

Jedná se o nekonsolidované účetní výkazy, které jsou sestaveny pro účely této práce, které ukazují na rozdílnosti ve vykazování u obou účetních systémů. Prakticky se v dané společnosti tyto samostatné výkazy nesestavují. Ve výkazech jsou uváděny pouze položky, pro které má účetní jednotka věcnou náplň.

Výkazy u obou právních úprav jsou sestaveny k datu mezitímní účetní závěrky, a to ke 30. 6. 2008. Jelikož nebyla k dispozici relevantní data ke stejnému datu za předchozí rok (pro porovnání), jsou aktuální data srovnávána s údaji účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2007. Výsledovka je u obou právních úprav sestavena v druhovém členění nákladů.

6. ZÁVĚR

Práce „Transformace finančních výkazů dle českých právních předpisů do Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IAS/IFRS“ si kladla za cíl analyzovat tuto problematiku od počátků vzniku IAS/IFRS až po praktické ukázky rozdílů ve vykazování dle obou účetních systémů. Hlavního cíle je dosaženo splněním dílčích cílů, ke kterým patří analýza stěžejních rozdílů mezi finančními výkazy obou účetních systémů. Praktické ukázky se však neobejdou bez předchozího seznámení alespoň se základní teorií účtování a vykazování jednotlivých položek finančních výkazů.

Práce ve své teoretické části nejdříve vysvětluje základní informace o vykazování majetku a zdrojů krytí, ale postupně při rozboru odlišností primární a sekundární knihy vysvětluje i některé z dalších položek ve finančních výkazech. Což patří k dalším jejím přínosům a dává tak možnost v praxi pochopit společnost jako celek a vytvořit si tak obraz o jejím fungování.

V dnešní době je aplikace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví v rámci rozšiřující se globalizace čím dál více diskutovanou otázkou a často i v praxi aplikovanou metodou. Podnikatelský subjekt, který byl vybrán pro analýzu, je víceméně v počátcích seznamování se s těmito standardy. Nestáčí pouze teoreticky nastudovat literaturu, ale důležité je hlavně uvedení poznatků do praxe, která často bývá mnohem složitější.

Sběr informací jak pro podklady literární rešerše, tak pro samotnou analýzu finančních výkazů společnosti probíhal v dostatečně dlouhé době, aby byly shromážděny potřebné informace k naplnění metodického postupu a následně i výsledků, ke kterým práce dospěla.

Prezentovaná účetní jednotka je subjektem, který nemá složitou strukturu; účetní systém je poměrně jednoduchý. Postup při rozboru byl zvolen na základě porovnávání jednotlivých položek primární a sekundární knihy. Dle primární knihy byly v závěru sestaveny finanční výkazy dle české právní úpravy a na základě dat ze sekundární knihy byly sestaveny finanční výkazy dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví, které jsou součástí příloh této práce.

Při zaměření na jednotlivé složky finančních výkazů, je zřejmé, že nejvíce rozdílů mezi jednotlivými právními úpravami plyne právě z majetku. Příkladem je hangár, který

slouží společnosti jak pro účely pronájmu a držení jako investice, tak pro účely samotného podnikání. Česká právní úprava toto členění nemá a spíše dává přednost vlivu daní a platné legislativě v ČR. Dalším takovým příkladem je účtování a vykazování finančního leasingu, které zkresluje situaci účetní jednotky tím, že závazek z pronájmu není zachycen přímo v rozvaze. Společnost ho eviduje pouze v podrozvahové evidenci. Podrobně je popsán v příkladech dopad účtování leasingu na výsledek hospodaření účetní jednotky dle obou účetních systémů.

Práce také popisuje i další rozdíly, které navazují právě na výše uvedené odlišnosti. Jsou jimi následné vykazování daní, které musejí respektovat právní a daňové úpravy daně země. Podobná je však u obou účetních systémů metodika výpočtu odložené daně. Příklady jejich výpočtů jsou také součástí jedné z kapitol. Dále pak některé rozdíly v účtování nákladů a výnosů mají dopad na výsledovku, od které se pak vyvíjí konečný výsledek hospodaření.

Jako součást jedné z příloh je také výčet všech rozdílů obou účetních systémů, které jsou již nad rámec obsahu této práce. Účelem tedy nebylo prezentovat veškeré rozdíly, které s danou účetní jednotkou nesouvisí, ale byly použity pouze jako příloha doplňující tuto práci.

Určitým problémem je vykazování daně z přidané hodnoty, která není uváděna v žádných standardech, ale je problémem daně země a jejich zákonů. Například záměrně byla tato daň použita v analýze dopadu účtování finančního leasingu na výsledek hospodaření dle české právní úpravy. Nejasnost také budila pohledávka daně z příjmu, která byla vykázána v různé výši v obou knihách. Jelikož se jednalo o zálohy na splatnou daň, které účetní jednotka zaplatila v předchozím zdaňovacím období, není možné, aby se účtovala u obou účetních systémů odlišně. Určitým vysvětlením je, že účetní jednotka chybně rozpustila vytvořenou rezervu na splatnou daň za předchozí zdaňovací období. A to zřejmě účtováním pouze do primární knihy. Jelikož se nejedná o závratnou částku, může být určitým doporučením rozdíl odúčtovat do nákladů na splatnou daň s dopadem pouze v knize sekundární.

V další části práce byl popsán systém fungování konsolidačního celku, který má také povinnost ze zákona sestavovat pravidelně účetní závěrku podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (vedle účetní závěrky podle české právní úpravy).

Každá účetní jednotka má stanovená pravidla, kterými se musí ve skupině řídit. To znamená používat stejné metodické postupy a jednotné účtování. Jednotlivé účty jsou pak navázány na unifikovanou účetní osnovu, která je základem pro sestavení účetní závěrky dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IAS/IFRS.

Závěrem, jako určitého shrnutí celé práce, byly sestaveny finanční výkazy dle obou účetních systémů. Finanční výkazy v české právní úpravě jsou standardizované a nelze je měnit. Naopak mezinárodní úprava tyto výkazy nepředepisuje v žádné formě. Standard IAS 1 – Zveřejňování účetní závěrky pouze uvádí výčet položek, které by měla účetní jednotka minimálně zveřejnit. Podrobné údaje k jednotlivým položkám jsou pak uváděny v účetních pravidlech a vysvětlujících komentářích, které jsou nedílnou součástí účetní závěrky dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví.

Na základě subjektivního hodnocení jsou rozvaha a výsledovka dle české právní úpravy složitější a mnohdy zbytečně podrobnější, jelikož většina informací je již obsažena v příloze. Může se tedy zdát jednodušší sestavit rozvahu a výsledovku dle mezinárodní úpravy, ale za to jsou veškeré další údaje obsaženy podrobněji v komentářích přílohy. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví nevykazují dohadné položky a česká právní úprava je zaměřena více na výpočet daně z příjmů.

Vzorově sestavené finanční výkazy, které jsou součástí samostatných příloh práce, jsou sestavené nekonsolidované, bez příloh a vysvětlujících komentářů. Obsahují rozvahu, výkaz zisků a ztrát, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

7. SEZNAM LITERATURY

1. Blechová B., Janoušková J. Podvojný účetnictví v příkladech 2004. Praha: GRADA Publishing, 2004, ISBN 80-247-0895-7.
2. Fišerová E. a Chalupa R. a kol. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2007. Praha: Nakladatelství Anag, 2007, ISBN 978-80-7263-389-0.
3. Hinke J. Účetnictví podle IAS/IFRS – příklady a případové studie. Praha: Kernberg Publishing, 2007, ISBN 978-80-903962-1-0.
4. Hinke J. Účetní systém IAS/IFRS. Praha: Kernberg Publishing, 2007, ISBN 978-80-903962-2-7.
5. Jindrová B. Leasing – chyby a problémy, 2. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, spol.s r.o., 2002, ISBN 80-247-0132-4.
6. Kolektiv autorů. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2006 (Dodatek k IFRS 2005 – změny roku 2006). Vydal Svaz účetních se svolením IASCF, 2006, ISBN 80-239-7171-9.
7. Krupová L. IAS v příkladech, 1. vydání. Praha: Nakladatelství Ing. Zdenka Vostrovská, CSc. – VOX K Centrum, 2002, ISBN 80-86324-22-2.
8. Loja R. a Vojáčková H. Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. Praha: Nakladatelství Balance, 2005, ISBN 80-86371-48-4.
9. Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF). Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003. Praha: HZ Praha, spol.s r.o., 2003, ISBN 80-238-7854-9.
10. Strouhal J., Židlická R. Účetnictví – Velká kniha příkladů. Brno: Vydavatelství a nakladatelství Computer Press, a.s., 2007, ISBN 978-80-251-1515-2.
11. Šrámková A. a Janoušková M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., Praha 2007, ISBN 978-80-86716-44-2.
12. ÚZ Účetnictví podnikatelů 2004 – audit. Ostrava: Nakladatelství Sagit, ISBN 80-7208-399-6.
13. Instrukce k vyplňování balíků v Business Objects Finance
14. Účetní zásady a metodika aplikace IFRS ve společnosti
15. Vnitřní směrnice a předpisy společnosti

Citace:

- [1] Fišerová E. a Chalupa R. a kol. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2007. Praha: Nakladatelství Anag, 2007, ISBN 978-80-7263-389-0, str. 390.
- [2] Šrámková A. a Janoušková M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2007, ISBN 978-80-86716-44-2, str. 8.
- [3] Šrámková A. a Janoušková M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2007, ISBN 978-80-86716-44-2, str. 15.
- [4] Loja R. a Vojáčková H. Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. Praha: Nakladatelství Bilance, 2005, ISBN 80-86371-48-4, str. 29.
- [5] Strouhal J., Židlická R. Účetnictví – Velká kniha příkladů. Brno: Vydavatelství a nakladatelství Computer Press, a.s., 2007, ISBN 978-80-251-1515-2, str. 46-47.
- [6] Šrámková A. a Janoušková M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2007, ISBN 978-80-86716-44-2, str. 81.
- [7] Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF). Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003. Praha: HZ Praha, spol.s r.o., 2003, ISBN 80-238-7854-9, str. 17-8 – 17-10.
- [8] Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF). Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003. Praha: HZ Praha, spol.s r.o., 2003, ISBN 80-238-7854-9, str. 38-17.
- [9] Loja R. a Vojáčková H. Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. Praha: Nakladatelství Bilance, 2005, ISBN 80-86371-48-4, str. 236.
- [10] Šrámková A. a Janoušková M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2007, ISBN 978-80-86716-44-2, str. 99, 101-102.
- [11] Blechová B. a Janoušková J. Podvojně účetnictví v příkladech 2004. Praha: GRADA Publishing, 2004, ISBN 80-247-0895-7, str. 19.
- [12] Loja R. a Vojáčková H. Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. Praha: Nakladatelství Bilance, 2005, ISBN 80-86371-48-4, str. 235-236.
- [13] Krupová L. IAS v příkladech, 1.vydání. Praha: Nakladatelství Ing. Zdenka Vostrovská, CSc. – VOX K Centrum, 2002, ISBN 80-86324-22-2, str. 95.
- [14] Fišerová E., Chalupa R. a kol. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2007. Praha: Nakladatelství Anag, 2007, ISBN 978-80-7263-389-0, str. 323.

[15] Hinke J. Účetnictví podle IAS/IFRS – příklady a případové studie. Praha: Kernberg Publishing, 2007, ISBN 978-80-903962-1-0, str. 115-118.

Internetové zdroje:

www.spaudit.cz/docs/IFRS1.htm

www.mfcr.cz

www.pwc.com

Seznam tabulek:

Tabulka 1 – Rozdíly primární/sekundární kniha k 30. 6. 2008

Tabulka 2 – Rozdíly ve vykazování zřizovacích výdajů v primární a sekundární knize

Tabulka 3 – Rozdíly ve vykazování dlouhodobého hmotného majetku (hangáru)

Tabulka 4 – Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb nákladního automobilu

Tabulka 5 – Splátkový kalendář nákladního automobilu (včetně akontace)

Tabulka 6 - Výpočet odložené daně pro CAS

Tabulka 7 – Výpočet odložené daně pro IAS/IFRS

Seznam obrázků:

Obrázek 1 – Rozhodovací diagram při aplikaci standardu ve společnosti

8. PŘÍLOHY

Příloha č. 1

Seznam standardů IAS/IFRS a interpretací SIC/IFRIC pro rok 2008

Přehled IAS:

IAS 1 – Zveřejňování účetní závěrky

IAS 2 – Zásoby

IAS 7 – Výkazy peněžních toků

IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

IAS 10 – Události po rozvahovém dni

IAS 11 – Smlouvy o zhotovení

IAS 12 – Daně ze zisku

IAS 14 – (v roce 2007 nahrazen IFRS 8)

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

IAS 17 – Leasingy

IAS 18 – Výnosy

IAS 19 – Zaměstnanecké požitky

IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory

IAS 21 – Dopady změn měnových kurzů

IAS 23 – Výpůjční náklady

IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran

IAS 26 – Penzijní plány

IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

IAS 28 – Investice do přidružených podniků

IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

IAS 30 – (v roce 2007 nahrazen IFRS 7)

- IAS 31** – Účasti ve společném podnikání
- IAS 32** – Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování
- IAS 33** – Zisk na akcii
- IAS 34** – Mezitímní účetní výkaznictví
- IAS 36** – Snížení hodnoty aktiv
- IAS 37** – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
- IAS 38** – Nehmotná aktiva
- IAS 39** – Finanční nástroje: účtování a oceňování
- IAS 40** – Investice do nemovitostí
- IAS 41** – Zemědělství

Přehled IFRS:

- IFRS 1** – První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví
- IFRS 2** – Úhrady vázané na akcie
- IFRS 3** – Podnikové kombinace
- IFRS 4** – Pojistné smlouvy
- IFRS 5** – Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti
- IFRS 6** – Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů
- IFRS 7** – Finanční nástroje: zveřejňování
- IFRS 8** – Provozní segmenty

Přehled interpretací SIC:

- SIC 7** – Zavedení eura
- SIC 10** – Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem
- SIC 12** – Konsolidace – jednotky zvláštního určení
- SIC 13** – Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků
- SIC 15** – Operativní leasingy – pobídky

- SIC 21** – Daně ze zisku – zpětná ziskatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv
- SIC 25** – Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejich akcionářů
- SIC 27** – Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu
- SIC 29** – Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb
- SIC 31** – Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby
- SIC 32** – Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky

Přehled interpretací IFRIC:

- IFRIC 1** – Změny v existujících ukončeních provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích
- IFRIC 2** – Členské podíly ve družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje
- IFRIC 4** – Určení, zda smlouva obsahuje leasing
- IFRIC 5** – Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci
- IFRIC 6** – Závazky vzniklé z účasti na specifických trzích – odpad (likvidace odpadu) z elektrických a elektronických zařízení
- IFRIC 7** – Aplikace přístupu přepracování výkazů podle IAS 29 - Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
- IFRIC 8** – Rozsah působnosti IFRS 2
- IFRIC 9** – Přehodnocení vložených derivátů
- IFRIC 10** – Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv
- IFRIC 11** – IFRS 2: Skupinové transakce a transakce s vlastními akciemi
- IFRIC 12** – Ujednání o koncesovaných službách
- IFRIC 13** – Zákaznické věrnostní programy
- IFRIC 14** – Vztah mezi aktivy definovaných požitků a požadavky na minimální tvorbu zdrojů

Příloha č. 2

Porovnání rozdílů IAS/IFRS s účetním systémem dle právních norem ČR

Rozdíly související s rozvahou

Prvek komparace	Česká právní úprava	Účetní výkaznictví dle IAS/IFRS
Formát sestavení rozvahy	Rozvaha vychází z bilanční rovnice: aktiva = pasiva. Existuje jeden vzor rozvahy. Formální vzhled výkazu je legislativně upraven a může být sestaven buď v plném rozsahu, či ve zjednodušeném rozsahu. Vlastní kapitál není považován za zbytkovou součást aktiv po odečtu závazků.	Rozvaha vychází z bilanční rovnice: aktiva = závazky + zbytková část tvořící vlastní kapitál. Formální vzhled rozvahy není direktivně určen, standardy pouze uvádějí ilustrativní příklad a určují minimální rozsah položek, které musí účetní jednotka zařadit.
Zařazení položky do aktiv společnosti	Legislativa obsahuje požadavek na dobu použitelnosti delší než 1 rok a dále má účetní jednotka zavést zvlášť pro DHM a DNM finanční limity, od kdy bude položku považovat za dlouhodobou. Původní hranice pro DHM ve výši 40 tis. Kč a pro DNM ve výši 60 tis. Kč již v zákoně o účetnictví nejsou, v praxi se však běžně užívají, hlavně z důvodu existence shodných limitů pro daňové účely (viz. zákon o daních z příjmů).	Položka aktiv musí bezvýhradně splnit definici danou Konceptním rámcem. Určení finančního limitu pro zařazení do dlouhodobého majetku je v diki účetní jednotky.
Postup odpisování dlouhodobých aktiv	Účetní jednotka aplikuje účetní odpisy, které mají odrážet ekonomický přínos aktiva, a to buď na bázi času, či výkonu. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Odpisuje se celá majetková složka, a to po její odhadované dobu životnosti.	Účetní odpisy kopírují ekonomický přínos aktiva, a to také buď na bázi času, či výkonu. Účetní jednotka může využít metody SYD nebo DDB. Pokud se dlouhodobé aktivum skládá z více součástí odlišné doby životnosti, je aplikován komponentní přístup, tzn. každá část je odpisována individuálně po její odhadované dobu životnosti.
Rozdíly v položkách aktiv a závazků	Jednotlivé položky jsou vypsány v oficiálním formuláři rozvahy vydaném Ministerstvem financí ČR a krátce charakterizovány v prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví.	V rozvaze nesmějí figurovat položky, které nesplňují definice Konceptního rámce. Jedná se zejména o výzkum, zřizovací výdaje, školení, reklamu, propagaci, rezervy na obecná rizika a budoucí provozní ztráty, nedostatečně jisté pohledávky atd. Naopak do rozvahy mohou vstoupit některé nové položky, např. rezervy dle IAS 37, které společnost do té doby netvořila, všechny finanční závazky leasingu dle IAS 17.

Prvek komparace	Česká právní úprava	Účetní výkaznictví dle IAS/IFRS
Problematika podmíněných aktiv a závazků	Legislativa nedefinuje ani nikterak neupravuje problematiku podmíněných aktiv a závazků, což souvisí s širším problémem chybějících definic základních prvků výkazů.	Systém IAS/IFRS požaduje striktně oddělovat aktiva a závazky, které nejsou plně pod kontrolou společnosti, tato podmíněná aktiva, resp. závazky jsou přesně definovány a je určeno, že nesmějí vstoupit do rozvahy, ale musejí být popsány v komentáři.
Oceňování pohledávek a závazků	Pohledávky a závazky krátkodobého i dlouhodobého charakteru jsou oceňovány stejným způsobem – ve výši nominální hodnoty provedené transakce.	Krátkodobé pohledávky a závazky se oceňují nominální hodnotou, avšak vlivem změny hodnoty peněz v dlouhodobém horizontu je dle IAS/IFRS nutné oceňovat pohledávky a závazky dlouhodobého charakteru současnou hodnotou budoucích peněžních toků, resp. odtoků, při použití běžné tržní úrokové míry.
Rozdíly ve vlastním kapitálu	Není možnost přecenění na reálnou hodnotu u dlouhodobého majetku prostřednictvím fondu z přecenění. Naopak je možnost tvorby fondů ze zisku typu sociálního fondu za účelem financování nejrůznějších sociálních výhod. Není definován fond z přepočtu účetních závěrek na jinou měnu.	Při přecenění dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu může být využito modelu přecenění při využití fondu z přecenění. IAS/IFRS nedovoluje tvořit ze zisku fondy typu sociálního fondu nebo fondu odměn za účelem uplatnění zaměstnaneckých výhod.
Zásoby a významné náhradní díly	Zásoby se oceňují v historických cenách, k rozvahovému dni lze aplikovat § 26 zákona o účetnictví, je zakázána metoda LIFO, zásoby obsahují veškeré náhradní díly. Při spotřebě významných náhradních dílů dlouhodobé povahy je účtováno o nákladech na opravy a udržování. Nejsou tedy samostatně odpisovány.	Zásoby se nesmějí oceňovat reálnou hodnotou (reálná hodnota však smí být výchozí oceňovací základnou, např. u zemědělské produkce). K rozvahovému dni se aplikuje metoda LCM, metoda vyřazení zásob LIFO je také zakázána. Náhradní díly dlouhodobé povahy nejsou součástí zásob, jsou tedy dlouhodobě odpisovány.
Vykazování finančního leasingu u nájemce	Předmět finančního leasingu vykazuje ve svých aktivech pronajímatel a ten rovněž toto aktivum odpisuje. Nájemce účtuje pouze o jednotlivých leasingových splátkách na jedné straně do nákladů a na druhé straně jako snížení závazků.	Předmět finančního leasingu vykazuje ve svých aktivech nájemce a rovněž jej odpisuje. Souhrn leasingových splátek se dělí na splátku předmětu leasingu a na leasingový úrok. Pronajímatel Reviduje pouze pohledávku vůči nájemci.
Tvorba a zúčtování rezerv	V okamžiku čerpání rezervy je celá její hodnota zrušena a dále jsou zúčtovány skutečné náklady, na něž byla rezerva tvořena. Tvorba i čerpání jsou účtovány přes nákladové účty. Rezervu nelze aktivovat. V rámci rezerv tvořených podle zvláštních právních předpisů jsou tvořeny i rezervy na opravy dlouhodobého majetku	Před vytvořením rezervy je nutné provést „test na rezervu“. Při čerpání rezervy je její hodnota upravena podle skutečně vynaložených nákladů, na něž byla rezerva vytvořena. Při tvorbě rezervy je možné aktivovat jako součást pořizovací ceny majetku. Rezerva se poté dostane do nákladů v podobě odpisů

Zdroj: Jana Hinke. Účetní systém IAS/IFRS. Praha: Kernberg Publishing., 2007, ISBN 978-80-903962-2-7, str. 174 – 176.

Rozdíly související s výsledovkou

Prvek komparace	Česká právní úprava	Účetní výkaznictví dle IAS/IFRS
Forma sestavení výsledovky	Výkaz zisku a ztráty bylo v minulosti možno sestavit pouze v druhovém členění nákladů, vlivem pronikání zahraničních mateřských společností do ČR bylo povoleno sestavení výkazu i v účelovém členění. Většina účetních jednotek však člení náklady stále podle druhu. Formální vzhled výkazu je direktivně určen.	Výsledovku je možno sestavit v účelovém i druhovém členění nákladů. Volba je na dané účetní jednotce, která má zvolit takové členění, které co nejvěrněji vykazuje prvky výkonnosti společnosti. V případě účelové výsledovky je však požadováno ještě dodatečné zveřejnění informací o některých nákladových druzích.
Důraz na vykazovaná data	Účetnictví je daňově zaměřeno, proto se v výkaznictví zaměřuje primárně na vykazování nákladů, přičemž účetní jednotka již v primární evidenci rozlišuje náklady daňově uznatelné a daňově neuznatelné. Výše uvedené vyplývá hlavně ze skutečnosti, že výsledek hospodaření slouží hlavně jako podklad k vyměření daně ze zisku.	Zvýšený důraz je kladen na vykazování výnosů tak, aby nemohla být kreativně vylepšována hospodářská situace podniku s cílem přilákat na klamný obraz větší počet budoucích investorů. Vyplývá to ze skutečnosti, že účetnictví dle IAS/IFRS není podkladem pro výpočet daní a slouží primárně k informovanosti stávajících či budoucích investorů.
Principy pro vykazování výnosů (typu Revenues)	Definice výnosu není vymezena žádným předpisem. Výnosy jsou upraveny spolu s náklady ČÚS č. 019 (Náklady a výnosy) a dále prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví. Termínem výnosy se označují veškeré účty v šesté účtové třídě. Neexistuje rozdělení na výnosy (Revenues) a přínosy (Gains).	Uznání výnosu vychází z definice Koncepčního rámce. Výnosy jsou dále upraveny individuálně samostatným standardem IAS 18 – Výnosy. Tento standard však upravuje pouze výnosy ve smyslu tržeb, poplatků, úroků, dividend a autorských honorářů.
Principy pro vykazování nákladů	Definice nákladu také není vymezena žádným předpisem. Vykazování nákladů je ovšem velmi podrobně upraveno z hlediska daňového.	Uznání nákladů pramení z požadavků Koncepčního rámce. Problematikou nákladů se však dále nezabývá žádný samostatný standard, i když se některé standardy na prezentaci nákladů odvolávají.
Vykazování změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	Účty změn stavu vlastní činnosti (tzn. změn stavu výrobků, nedokončené výroby) jsou považovány za výnosové a ve výsledovce jsou chápány jako typické výnosy finančního účetnictví.	Položka změn stavu zásob vlastní činnosti a dále aktivace je ve výsledovce považována za korekci nákladů, nejedná se tedy v žádném případě o výnosový účet.

Prvek komparace	Česká právní úprava	Účetní výkaznictví dle IAS/IFRS
Mimořádná oblast výsledovky	Mimořádná oblast je v rámci harmonizace se světovými účetními systémy redukována, avšak nadále existuje. Do mimořádné oblasti patří např. škody způsobené živelní událostí, náklady či výnosy ze změny metody atd.	Mimořádná oblast výsledovky byla v minulosti zredukována pouze na náklady, resp. výnosy spojené s živelními katastrofami a vyvlastněním. Od 1. 1. 2005 byla mimořádná oblast zcela zrušena.
Výpůjční náklady	Česká právní úprava přímo neurčuje způsob vykazování výpůjčních nákladů. V praxi jsou však také identifikovány dva již zmíněné způsoby. Pokud jsou však úroky aktivovány, lze tak činit pouze do kolaudace dlouhodobého hmotného majetku. Výpůjční náklady vynaložené po kolaudaci jsou zahrnuty do nákladů běžného období.	Základním řešením je zúčtovat výpůjční náklady do nákladů běžného období, ve kterém byly vynaloženy. Je však také povolena možnost aktivovat výpůjční náklady, které jsou přímo přiřaditelné k nákupu, výstavbě nebo výrobě aktiva, jako součást pořizovací ceny.

Zdroj: Jana Hinke. Účetní systém IAS/IFRS. Praha: Kernberg Publishing., 2007, ISBN 978-80-903962-2-7, str. 177 – 178.

Příloha č. 3

Obrátová předvaha – primární kniha (CAS) k 30. 6. 2008

Účet	Název	Počáteční stav	Za období	Od poč. roku	Konečný stav
011	Zřizovací výdaje	66 503,00	-	-	66 503,00
0111000	Zřizovací výdaje	66 503,00	-	-	66 503,00
013	Software	1 034 570,00	-	-	1 034 570,00
0131002	Software	1 034 570,00	-	-	1 034 570,00
019	Jiný dlouhodobý nehm.majetek	1 500 000,00	-	-	1 500 000,00
0191000	Jiný dlouhodobý nehm.majetek	1 500 000,00	-	-	1 500 000,00
021	Stavby	130 062 919,00	-	-	130 062 919,00
0211000	Stavby - provozní činnost	130 062 919,00	-	-	130 062 919,00
0214000	Investice do nemovitostí	-	-	-	-
022	Samostatné movité věci	5 077 831,64	4 672 055,00	4 672 055,00	9 749 886,64
0221001	SMV - odpisová skupina 1	1 015 062,70	49 337,00	49 337,00	1 064 399,70
0221002	SMV - odpisová skupina 2	214 234,94	2 475 490,00	2 475 490,00	2 689 724,94
0221003	SMV - odpisová skupina 3	2 841 944,96	1 731 778,00	1 731 778,00	4 573 722,96
0221010	Drobný majetek	1 006 589,04	415 450,00	415 450,00	1 422 039,04
031	Pozemky	74 134 000,00	-	-	74 134 000,00
0311000	Pozemky - provozní činnost	74 134 000,00	-	-	74 134 000,00
041	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	-	121 800,00	121 800,00	121 800,00
0411010	Pořízení nehmotných investic	-	121 800,00	121 800,00	121 800,00
042	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	9 465 750,08	3 393 164,06	3 393 164,06	12 858 914,14
0422000	Pořízení budovy - provozní činnost	9 465 750,08	2 021 900,00	2 021 900,00	11 487 650,08
0423000	Pořízení ostatních hmotných investic	-	1 371 264,06	1 371 264,06	1 371 264,06
0423013	Dopravní prostředky	-	-	-	-
071	Oprávky k zřizovacím výdajům	-	46 552,16	-	46 552,16
0711000	Oprávky k zřizovacím výdajům	-	46 552,16	-	46 552,16
073	Oprávky k softwaru	-	269 145,96	-	269 145,96
0731002	Oprávky k softwaru	-	269 145,96	-	269 145,96
079	Oprávky k ostatnímu dl.nehmotnému majetku	-	833 333,60	-	833 333,60
0791000	Oprávky k ostatnímu dl.nehmotnému majetku	-	833 333,60	-	833 333,60
081	Oprávky ke stavbám	-	4 696 716,52	-	4 696 716,52
0811000	Oprávky ke stavbám - provozní činnost	-	4 696 716,52	-	4 696 716,52
082	Oprávky k samostatným movitým věcem	-	1 387 773,14	-	1 387 773,14
0821001	Oprávky k SMV - odpisová skupina 1	-	398 139,52	-	398 139,52
0821002	Oprávky k SMV - odpisová skupina 2	-	130 630,48	-	130 630,48
0821003	Oprávky k SMV - odpisová skupina 3	-	238 678,62	-	238 678,62
0821010	Oprávky k SMV - drobný majetek	-	620 324,52	-	620 324,52
111	Pořízení materiálu	-	2 240 754,13	-	2 240 754,13
1111000	Pořízení materiálu	-	2 240 754,13	-	2 240 754,13
112	Materiál na skladě	5 457 288,72	4 857 251,41	4 857 251,41	10 314 540,13
1121000	Materiál na skladě	5 457 288,72	4 857 251,41	4 857 251,41	10 314 540,13
119	Materiál na cestě	300 525,49	-	-	300 525,49
1191000	Materiál na cestě	300 525,49	-	-	300 525,49
211	Pokladny	237 296,41	273 321,08	273 321,08	510 617,49
2110100	Pokladna CZK	7 549,85	108 561,00	108 561,00	116 110,85
2110101	Pokladna CZK - handling	-	2 765,00	2 765,00	2 765,00
2110110	Pokladna EUR	106 719,58	105 622,59	105 622,59	212 342,17
2110120	Pokladna USD	108 232,99	58 247,83	58 247,83	166 480,82
2110130	Pokladna SKK	5 836,68	-	5 252,35	584,33
2110140	Pokladna GBP	7 658,03	-	-	7 658,03
2110150	Pokladna CHF	164,02	3 377,01	3 377,01	3 541,03
2110160	Pokladna CAD	368,42	-	-	368,42
2110170	Pokladna RUB	212,19	-	-	212,19
2110230	Pokladna SAR	554,65	-	-	554,65
213	Ceniny	-	-	-	-
2132000	Ceniny	-	-	-	-
221	Bankovní účty	27 585 389,87	- 26 742 803,54	- 26 742 803,54	842 586,33
2213531	Bankovní účet 1	474 131,00	- 474 131,00	- 474 131,00	-
2213532	Bankovní účet 2	56 582,15	- 46 011,08	- 46 011,08	10 571,07
2213533	Bankovní účet 3	140 315,62	517 248,72	517 248,72	657 564,34

2213534	Bankovní účet 4	3 398,51	- 723,50	- 723,50	2 675,01
2213536	Bankovní účet 5	21 000 000,00	- 21 000 000,00	- 21 000 000,00	-
2213551	Bankovní účet 6	5 910 962,59	- 5 739 186,68	- 5 739 186,68	171 775,91
231	Krátkodobé bankovní úvěry	-	- 9 415 609,52	- 9 415 609,52	- 9 415 609,52
2312000	Krátkodobé bankovní úvěry	-	- 9 415 609,52	- 9 415 609,52	- 9 415 609,52
249	Ostatní krátkodobé finanční výpomoci	- 21 100 972,60	21 100 972,60	21 100 972,60	-
2491000	Krátkodobé finanční výpomoci	- 21 100 972,60	21 100 972,60	21 100 972,60	-
261	Peníze na cestě	-	3 041 992,25	3 041 992,25	3 041 992,25
2611000	Peníze na cestě	-	3 041 992,25	3 041 992,25	3 041 992,25
311	Odběratelé	67 498 286,26	61 274 300,90	61 274 300,90	128 772 587,16
3111000	Odběratelé - tuzemsko	67 498 286,26	61 274 300,90	61 274 300,90	128 772 587,16
314	Poskytnuté provozní zálohy	2 418 791,73	2 734 598,90	2 734 598,90	5 153 390,63
3141000	Poskytnuté provozní zálohy	2 418 791,73	2 734 598,90	2 734 598,90	5 150 890,63
3141002	Poskytnuté provozní zálohy - kauce	2 500,00	-	-	2 500,00
315	Ostatní pohledávky	2 729 308,00	- 958 518,00	- 958 518,00	1 770 790,00
3152002	Ostatní pohledávky - palivo	2 729 308,00	- 958 518,00	- 958 518,00	1 770 790,00
321	Dodavatelé	- 61 724 138,77	- 21 858 781,96	- 21 858 781,96	- 83 582 920,73
3211000	Dodavatelé - tuzemsko	- 33 606 702,48	- 13 016 694,30	- 13 016 694,30	- 46 623 396,78
3211009	Dodavatelé - zahraničí	- 28 117 436,29	- 8 842 087,66	- 8 842 087,66	- 36 959 523,95
324	Přijaté provozní zálohy	- 8 006 951,59	6 092 081,98	6 092 081,98	- 1 914 869,61
3241000	Přijaté provozní zálohy	- 8 006 951,59	6 092 081,98	6 092 081,98	- 1 914 869,61
325	Ostatní závazky	- 3 240 517,53	- 5 953 972,41	- 5 953 972,41	- 9 194 489,94
3252000	Ostatní závazky	- 3 000 000,00	- 6 000 000,00	- 6 000 000,00	- 9 000 000,00
3252002	Ostatní závazky - platby kartou	- 240 517,53	46 027,59	46 027,59	- 194 489,94
331	Zaměstnanci	- 3 856 980,00	- 1 810 526,30	- 1 810 526,30	- 5 667 506,30
3311000	Zaměstnanci	- 3 856 980,00	- 1 815 921,00	- 1 815 921,00	- 5 672 901,00
3311010	Zaměstnanci - záloha na mzdu	-	5 394,70	5 394,70	5 394,70
333	Ostatní závazky vůči zaměstnancům	- 93 984,76	93 984,76	93 984,76	-
3331000	Ostatní závazky vůči zaměstnancům	- 93 984,76	93 984,76	93 984,76	-
335	Pohledávky za zaměstnanci	1 867 055,49	3 013 612,99	3 013 612,99	4 880 668,48
3351000	Pohledávky za zaměstnanci	1 847 178,49	3 030 164,99	3 030 164,99	4 877 343,48
3351002	Ostatní pohledávky za zaměstnanci	19 877,00	16 552,00	16 552,00	3 325,00
336	Zúčtování s institucemi zdrav.a soc.pojištění	- 2 694 421,00	374 162,00	374 162,00	- 2 320 259,00
3361001	Zúčtování s institucemi sociálního pojištění	- 1 924 524,00	264 184,00	264 184,00	- 1 660 340,00
3361002	Zúčtování s institucemi zdravotního pojištění	- 769 897,00	109 978,00	109 978,00	- 659 919,00
341	Daň z příjmu	604 200,00	604 200,00	604 200,00	1 208 400,00
3411000	Daň z příjmu	604 200,00	604 200,00	604 200,00	1 208 400,00
342	Ostatní přímé daně	- 1 319 378,00	151 258,00	151 258,00	- 1 168 120,00
3421001	Ostatní přímé daně - mzdy	- 1 317 374,00	150 724,00	150 724,00	- 1 166 650,00
3421002	Ostatní přímé daně - srážková daň	- 2 004,00	534,00	534,00	- 1 470,00
343	Daň z přidané hodnoty	1 059 401,00	2 004 503,17	2 004 503,17	3 063 904,17
3431000	Zúčtování DPH	1 059 401,00	2 004 503,17	2 004 503,17	3 063 904,17
3431009	DPH 9% - nárok na plný odpočet	-	-	-	-
3431019	DPH 19% - nárok na plný odpočet	-	-	-	-
3433009	DPH 9% - povinnost platit	-	-	-	-
3433019	DPH 19% - povinnost platit	-	-	-	-
345	Ostatní daně	- 2 030,00	5 555,00	5 555,00	3 525,00
3451000	Ostatní daně - silniční daň	- 2 030,00	5 555,00	5 555,00	3 525,00
351	Pohledávky k podnikům ve skupině	-	40 406 027,39	40 406 027,39	40 406 027,39
3512001	Pohledávky k podnikům ve skupině	-	40 000 000,00	40 000 000,00	40 000 000,00
3512011	Pohledávky k podnikům ve skupině - úrok	-	406 027,39	406 027,39	406 027,39
353	Pohledávky za upsané vlastní jmění	49 000 000,00	- 49 000 000,00	- 49 000 000,00	-
3531000	Pohledávky za upsané vlastní jmění	49 000 000,00	- 49 000 000,00	- 49 000 000,00	-
379	Jiné závazky	- 145 608,51	-	-	- 145 608,51
3792002	Ostatní závazky - leasing 1	-	-	-	-
3792003	Neidentifikovatelné platby	- 145 608,51	-	-	- 145 608,51
3792004	Ostatní závazky - leasing 2	-	-	-	-
381	Náklady příštích období	10 022 380,03	- 7 838 083,13	- 7 838 083,13	2 184 296,90
3811000	Náklady příštích období	9 602 463,72	- 8 235 170,05	- 8 235 170,05	1 367 293,67
3811010	Náklady příštích období - pojištění	419 916,31	- 419 916,31	- 419 916,31	-
3812000	Náklady příštích období - leasing 1	-	75 350,65	75 350,65	75 350,65
3813000	Náklady příštích období - leasing 2	-	278 920,32	278 920,32	278 920,32
3814000	Náklady příštích období - úroky	-	462 732,26	462 732,26	462 732,26
383	Výdaje příštích období	- 459 130,15	224 344,10	224 344,10	- 234 786,05
3831000	Výdaje příštích období	- 459 130,15	224 344,10	224 344,10	- 234 786,05

384	Výnosy příštích období	-	3 817 338,00	1 759 101,00	1 759 101,00	-	2 058 237,00
3841000	Výnosy příštích období	-	3 817 338,00	1 759 101,00	1 759 101,00	-	2 058 237,00
385	Příjmy příštích období		45 476,63	-	39 616,20	-	5 860,43
3851000	Příjmy příštích období		45 476,63	-	39 616,20	-	5 860,43
388	Dohadné účty aktivní		10 769 500,00	-	220 000,00	-	10 549 500,00
3881000	Dohadné účty aktivní		10 769 500,00	-	220 000,00	-	10 549 500,00
389	Dohadné účty pasivní		- 10 220 000,00	-	15 543 001,04	-	15 543 001,04
3891000	Dohadné účty pasivní		- 10 220 000,00	-	15 543 001,04	-	15 543 001,04
3891001	Dohadné účty pasivní - sklad		-	-	55 824,94	-	55 824,94
391	Opravná položka k pohledávkám		- 1 267 916,10	-	-	-	- 1 267 916,10
3911311	Opravná položka k pohledávkám účtu 311*		- 307 575,32	-	-	-	- 307 575,32
3918000	Opravná položka k pohledávkám - nedaňová		- 960 340,78	-	-	-	- 960 340,78
395	Vnitřní zúčtování		-	-	-	-	-
3951000	Převodový účet		-	-	-	-	-
411	Základní jmění		- 4 000 000,00	-	70 000 000,00	-	70 000 000,00
4111000	Základní kapitál - upsaný nesplacený		-	-	-	-	-
4112000	Základní kapitál - upsaný splacený		- 4 000 000,00	-	70 000 000,00	-	70 000 000,00
419	Změny základního kapitálu		- 70 000 000,00	70 000 000,00	70 000 000,00		-
4191000	Změny základního kapitálu - nesplacené		- 49 000 000,00	49 000 000,00	49 000 000,00		-
4192000	Změny základního kapitálu - splacené		- 21 000 000,00	21 000 000,00	21 000 000,00		-
421	Zákonný rezervní fond		- 319 660,08	-	-	-	319 660,08
4211000	Zákonný rezervní fond		- 319 660,08	-	-	-	319 660,08
428	Nerozdělený zisk minulých let		-	-	-	-	-
4281000	Nerozdělený zisk minulých let		-	-	-	-	-
429	Nerozdělená ztráta z minulých let		99 591,33	11 074 495,72	11 074 495,72		11 174 087,05
4291000	Nerozdělená ztráta z minulých let		99 591,33	11 074 495,72	11 074 495,72		11 174 087,05
431	HV ve schvalovacím řízení		11 074 495,72	-	11 074 495,72	-	11 074 495,72
4311000	HV ve schvalovacím řízení		11 074 495,72	-	11 074 495,72	-	11 074 495,72
459	Ostatní rezervy		- 2 702 779,00	-	-	-	2 702 779,00
4595000	Ostatní rezervy		- 2 702 779,00	-	-	-	2 702 779,00
461	Bankovní úvěry		- 206 241 318,52	-	4 356 757,39	-	4 356 757,39
4611000	Bankovní úvěr		- 205 000 000,00	-	-	-	205 000 000,00
4611001	Bankovní úvěr - úroky		- 1 241 318,52	-	1 835 267,30	-	1 835 267,30
4611010	Bankovní úvěr GE		-	-	333 722,83	-	333 722,83
4611011	Bankovní úvěr GE - úroky		-	-	84 676,26	-	84 676,26
4611020	Bankovní úvěr Autoúvěr		-	-	1 725 035,00	-	1 725 035,00
4611021	Bankovní úvěr Autoúvěr - úroky		-	-	378 056,00	-	378 056,00
478	Dlouhodobé směnky k úhradě		- 3 271 844,41	-	30 815,35	-	3 302 659,76
4781000	Dlouhodobé směnky k úhradě		- 3 090 000,00	-	-	-	3 090 000,00
4781001	Dlouhodobé směnky k úhradě - úroky		- 181 844,41	-	30 815,35	-	212 659,76
481	Odložená daň		- 392 070,00	-	-	-	392 070,00
4811000	Odložená daňová pohledávka		-	-	-	-	-
4811001	Odložený daňový závazek		- 392 070,00	-	-	-	392 070,00
5	Náklady		-	338 515 624,85	338 515 624,85		338 515 624,85
501	Spotřeba materiálu		-	50 878 595,34	50 878 595,34		50 878 595,34
5011000	Ostatní spotřeba materiálu		-	950 233,58	950 233,58		950 233,58
5011001	Kancelářské potřeby		-	107 416,98	107 416,98		107 416,98
5011002	Pohonné hmoty		-	124 578,56	124 578,56		124 578,56
5011003	Pracovní a hygienické prostředky		-	385 274,06	385 274,06		385 274,06
5011004	Drobné předměty - vybavení letadel		-	127 280,27	127 280,27		127 280,27
5011011	Letecké palivo		-	25 844 013,20	25 844 013,20		25 844 013,20
5011014	Náhradní díly - letadla		-	17 319 524,94	17 319 524,94		17 319 524,94
5011023	Odborná literatura, tisk		-	146 163,62	146 163,62		146 163,62
5011026	CD, DVD		-	36 709,45	36 709,45		36 709,45
5011060	Uniformy a pracovní oděvy		-	479 253,29	479 253,29		479 253,29
5011070	Lečiva		-	12 080,64	12 080,64		12 080,64
5011090	Catering		-	4 277 472,62	4 277 472,62		4 277 472,62
5012000	Spotřeba materiálu 0 - 20 000 Kč		-	589 451,98	589 451,98		589 451,98
5012030	Mobilní telefony		-	87 624,15	87 624,15		87 624,15
5012043	Zařízení budov - nábytek		-	386 502,00	386 502,00		386 502,00
5018000	Spotřeba materiálu - nedaňová		-	5 016,00	5 016,00		5 016,00
502	Spotřeba elektrické energie		-	1 069 578,90	1 069 578,90		1 069 578,90
5021001	Spotřeba elektrické energie		-	1 069 578,90	1 069 578,90		1 069 578,90
503	Spotřeba ostatní		-	1 525 501,14	1 525 501,14		1 525 501,14
5031001	Spotřeba ostatní - voda		-	132 521,32	132 521,32		132 521,32
5031002	Spotřeba ostatní - plyn		-	1 392 979,82	1 392 979,82		1 392 979,82
511	Opravy a udržování		-	4 559 130,48	4 559 130,48		4 559 130,48
5111000	Opravy a udržování HIM		-	114 598,20	114 598,20		114 598,20

5111100	opravy aut	-	90 283,80	90 283,80	90 283,80
5111110	opravy letadel	-	4 354 248,48	4 354 248,48	4 354 248,48
512	Cestovné	-	15 361 629,91	15 361 629,91	15 361 629,91
5121000	Cestovné tuzemské	-	11 944,49	11 944,49	11 944,49
5121001	Cestovné zahraniční	-	3 138 148,71	3 138 148,71	3 138 148,71
5121003	Taxi	-	1 925 763,98	1 925 763,98	1 925 763,98
5121011	Ubytování	-	8 468 367,17	8 468 367,17	8 468 367,17
5121012	Stravné tuzemské	-	4 913,45	4 913,45	4 913,45
5121022	Stravné zahraniční	-	1 812 492,11	1 812 492,11	1 812 492,11
513	Náklady na reprezentaci	-	215 796,54	215 796,54	215 796,54
5138000	Náklady na reprezentaci	-	215 796,54	215 796,54	215 796,54
518	Ostatní služby	-	193 289 173,10	193 289 173,10	193 289 173,10
5181100	Nájemné budov	-	187 676,39	187 676,39	187 676,39
5181101	Nájem strojů a zařízení	-	18 082,31	18 082,31	18 082,31
5181103	Nájem pozemků	-	2 845 050,00	2 845 050,00	2 845 050,00
5181120	Nájem hangáru	-	365 400,00	365 400,00	365 400,00
5181121	Nájem letadel	-	143 910 352,57	143 910 352,57	143 910 352,57
5181122	Nájem ostatní	-	411 730,29	411 730,29	411 730,29
5181130	Finanční leasing	-	105 226,89	105 226,89	105 226,89
5181140	Operativní leasing	-	156 490,93	156 490,93	156 490,93
5181300	Reklama, inzerce a propagace	-	2 174 094,67	2 174 094,67	2 174 094,67
5181400	Poradenství - audit, účetnictví	-	677 560,00	677 560,00	677 560,00
5181404	Poradenství - notářské služby	-	60,50	60,50	60,50
5181405	Poradenství - překladatelské služby	-	35 166,64	35 166,64	35 166,64
5181408	Personální služby	-	80 000,00	80 000,00	80 000,00
5181500	Ostatní služby	-	5 610 564,36	5 610 564,36	5 610 564,36
5181502	Poštovné, messenger, DHL	-	195 365,63	195 365,63	195 365,63
5181504	Software - licenční poplatky	-	829 378,20	829 378,20	829 378,20
5181508	Školení, semináře	-	7 317 764,11	7 317 764,11	7 317 764,11
5181530	Telefony - pevné linky	-	106 472,76	106 472,76	106 472,76
5181531	Mobilní telefony - hovorné	-	1 227 664,53	1 227 664,53	1 227 664,53
5181532	Internet	-	160 706,35	160 706,35	160 706,35
5181534	Satelitní telefon - hovory	-	38 766,68	38 766,68	38 766,68
5181535	Poplatky SITA	-	88 261,32	88 261,32	88 261,32
5181536	Provoz radiostanic	-	26 400,00	26 400,00	26 400,00
5181700	Celní služby	-	50 038,00	50 038,00	50 038,00
5183010	Handling	-	5 913 996,80	5 913 996,80	5 913 996,80
5183011	Letištní poplatky	-	16 231 249,89	16 231 249,89	16 231 249,89
5183016	Změnová služba	-	2 034 246,44	2 034 246,44	2 034 246,44
5183018	Změnová služba - technická dokumentace	-	755 732,89	755 732,89	755 732,89
5183019	Ostatní služby letového provozu	-	1 627 811,98	1 627 811,98	1 627 811,98
5183045	Parkovné	-	7 355,53	7 355,53	7 355,53
5183091	Úklidové služby	-	67 484,30	67 484,30	67 484,30
5183092	Odvoz odpadu	-	29 639,30	29 639,30	29 639,30
5188100	Ostatní služby - nedaňové	-	3 382,84	3 382,84	3 382,84
521	Mzdové náklady	-	40 871 526,00	40 871 526,00	40 871 526,00
5211000	Mzdové náklady	-	39 050 955,00	39 050 955,00	39 050 955,00
5211002	Dohody o provedení práce	-	1 820 571,00	1 820 571,00	1 820 571,00
524	Zákonné sociální pojištění	-	12 566 021,00	12 566 021,00	12 566 021,00
5241000	Zákonné sociální pojištění	-	9 330 742,00	9 330 742,00	9 330 742,00
5242000	Zákonné zdravotní pojištění	-	3 235 279,00	3 235 279,00	3 235 279,00
527	Zákonné sociální náklady	-	452 562,81	452 562,81	452 562,81
5271000	Zákonné sociální náklady	-	370 571,00	370 571,00	370 571,00
5271001	Stravenky	-	70 224,00	70 224,00	70 224,00
5271020	Lékařské prohlídky - zákonné	-	11 767,81	11 767,81	11 767,81
532	Daň z nemovitostí	-	42 461,00	42 461,00	42 461,00
5321000	Daň z nemovitostí	-	42 461,00	42 461,00	42 461,00
538	Ostatní daně a poplatky	-	363 329,67	363 329,67	363 329,67
5381000	Ostatní daně a poplatky	-	11 938,45	11 938,45	11 938,45
5381011	Kolky, dálniční známky, víza	-	351 391,22	351 391,22	351 391,22
544	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	-	5 765,45	5 765,45	5 765,45
5441000	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	-	5 765,45	5 765,45	5 765,45
545	Ostatní pokuty a penále	-	9 974,07	9 974,07	9 974,07
5458000	Ostatní pokuty a penále	-	9 974,07	9 974,07	9 974,07
548	Ostatní provozní náklady	-	3 747 241,86	3 747 241,86	3 747 241,86
5481000	Ostatní provozní náklady	-	21 317,16	21 317,16	21 317,16
5481100	Haléřové vyrovnání	-	50,38	50,38	50,38
5481300	Ostatní provozní náklady - pojištění	-	1 385 775,30	1 385 775,30	1 385 775,30
5481301	Zákonné pojištění zaměstnanců	-	149 544,00	149 544,00	149 544,00
5481305	Pojištění osob k cestovnímu	-	19 108,51	19 108,51	19 108,51

5481310	Pojištění odpovědnosti za škodu	-	664 714,85	664 714,85	664 714,85
5481320	Pojištění aut - daňové	-	4 437,99	4 437,99	4 437,99
5481330	Pojištění aut - leasing	-	19 728,00	19 728,00	19 728,00
5481360	Pojištění letadel	-	1 482 565,67	1 482 565,67	1 482 565,67
551	Odpisy hmotného a nehmotného majetku	-	3 023 199,00	3 023 199,00	3 023 199,00
5510101	Odpisy budovy - odpisová skupina 5	-	2 167 716,00	2 167 716,00	2 167 716,00
5510103	Odpisy SMV - odpisová skupina 1	-	140 629,00	140 629,00	140 629,00
5510104	Odpisy SMV - odpisová skupina 2	-	29 352,00	29 352,00	29 352,00
5510105	Odpisy SMV - odpisová skupina 3	-	154 058,00	154 058,00	154 058,00
5510106	Odpisy drobného hmotného majetku	-	245 736,00	245 736,00	245 736,00
5510220	Odpisy - ostatního nehmotného majetku	-	125 004,00	125 004,00	125 004,00
5510221	Odpisy zřizovacích výdajů	-	6 654,00	6 654,00	6 654,00
5510222	Odpisy software	-	154 050,00	154 050,00	154 050,00
562	Úroky	-	5 975 503,68	5 975 503,68	5 975 503,68
5621101	Úroky - bankovní	-	5 907 291,07	5 907 291,07	5 907 291,07
5621400	Úroky - nebankovní	-	68 212,61	68 212,61	68 212,61
5621401	Úroky leasing	-	-	-	-
563	Kurzové ztráty	-	3 545 991,75	3 545 991,75	3 545 991,75
5631100	Kurzové ztráty	-	3 545 991,75	3 545 991,75	3 545 991,75
568	Ostatní finanční náklady	-	1 012 643,15	1 012 643,15	1 012 643,15
5681100	Finanční náklady na platební styk	-	995 198,75	995 198,75	995 198,75
5681400	Ostatní finanční náklady	-	7 500,00	7 500,00	7 500,00
5681500	Odměny za bankovní záruky	-	9 944,40	9 944,40	9 944,40
6	Výnosy	-	- 349 863 456,24	- 349 863 456,24	- 349 863 456,24
602	Tržby z prodeje služeb	-	- 336 828 986,61	- 336 828 986,61	- 336 828 986,61
6021000	Tržby z prodeje služeb	-	- 170 048 401,98	- 170 048 401,98	- 170 048 401,98
6021002	Nájem nebytových prostor	-	- 3 303 548,75	- 3 303 548,75	- 3 303 548,75
6021014	Tržby - lety OK-	-	- 18 260 907,50	- 18 260 907,50	- 18 260 907,50
6021015	Tržby - lety OK-	-	- 26 742 896,46	- 26 742 896,46	- 26 742 896,46
6021016	Tržby - lety OK- ACH	-	- 17 427 830,20	- 17 427 830,20	- 17 427 830,20
6021017	Tržby - lety OK- SUN	-	- 36 648 372,00	- 36 648 372,00	- 36 648 372,00
6021018	Tržby - lety OK- GGG	-	- 36 495 991,07	- 36 495 991,07	- 36 495 991,07
6021019	Tržby - lety OK- ROM	-	- 22 346 526,00	- 22 346 526,00	- 22 346 526,00
6021020	Tržby - handling	-	- 691 007,00	- 691 007,00	- 691 007,00
6021021	Tržby - hangárování	-	- 4 198 166,00	- 4 198 166,00	- 4 198 166,00
6021022	Tržby - ostatní služby handlingu	-	- 665 339,65	- 665 339,65	- 665 339,65
641	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	-	- 67 226,89	- 67 226,89	- 67 226,89
6411200	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	-	- 67 226,89	- 67 226,89	- 67 226,89
642	Tržby z prodeje materiálu	-	- 2 040 584,13	- 2 040 584,13	- 2 040 584,13
6421000	Tržby za materiál	-	- 2 040 584,13	- 2 040 584,13	- 2 040 584,13
648	Jiné provozní výnosy	-	- 8 325 701,26	- 8 325 701,26	- 8 325 701,26
6481000	Ostatní provozní výnosy	-	- 155 679,26	- 155 679,26	- 155 679,26
6481100	Haléřové vyrovnání	-	- 76,99	- 76,99	- 76,99
6481200	Ostatní provozní výnosy - no	-	- 5 174 194,58	- 5 174 194,58	- 5 174 194,58
6481400	Výnosy z přefakturace	-	- 2 902 534,43	- 2 902 534,43	- 2 902 534,43
6483000	Ostatní provozní výnosy - pojištění	-	- 93 216,00	- 93 216,00	- 93 216,00
662	Úroky	-	- 421 546,83	- 421 546,83	- 421 546,83
6620100	Úroky - bankovní	-	- 15 519,44	- 15 519,44	- 15 519,44
6620300	Úroky - nebankovní	-	- 406 027,39	- 406 027,39	- 406 027,39
663	Kurzové zisky	-	- 2 179 410,52	- 2 179 410,52	- 2 179 410,52
6630100	Kurzové zisky	-	- 2 179 410,52	- 2 179 410,52	- 2 179 410,52
701	Počáteční účet rozvahový	-	-	-	-
7011000	Počáteční účet rozvahový	-	-	-	-
742	Přijaté přísliby	- 10 000 000,00	9 513 561,92	9 513 561,92	- 486 438,08
7421000	Přijaté přísliby	- 10 000 000,00	9 513 561,92	9 513 561,92	- 486 438,08
782	Přijaté záruky a ručení	- 155 484 888,50	384 888,50	384 888,50	- 155 100 000,00
7822000	Přijaté záruky a ručení	- 155 484 888,50	384 888,50	384 888,50	- 155 100 000,00
783	Poskytnutá přijetí směnek	207 603 385,34	9 280 658,30	9 280 658,30	216 884 043,64
7831000	Poskytnutá přijetí směnek	207 603 385,34	9 280 658,30	9 280 658,30	216 884 043,64
784		-	- 1 420 771,72	- 1 420 771,72	- 1 420 771,72
7841000	Závazky z leasingu 1	-	- 284 966,64	- 284 966,64	- 284 966,64
7842000	Závazky z leasingu 2	-	- 1 135 805,08	- 1 135 805,08	- 1 135 805,08
799	Pomocný souvstažný účet	- 42 118 496,84	- 17 758 337,00	- 17 758 337,00	- 59 876 833,84
7991000	Pomocný souvstažný účet	- 42 118 496,84	- 17 758 337,00	- 17 758 337,00	- 59 876 833,84

Příloha č. 4

Obratová předvaha – sekundární kniha (IFRS) k 30. 6. 2008

Účet	Název	Počáteční stav	Za období	Od poč. roku	Konečný stav
011	Zřizovací výdaje	-	-	-	-
0111000	Zřizovací výdaje	-	-	-	-
013	Software	1 034 570,00	-	-	1 034 570,00
0131002	Software	1 034 570,00	-	-	1 034 570,00
019	Jiný dlouhodobý nehm.majetek	1 500 000,00	-	-	1 500 000,00
0191000	Jiný dlouhodobý nehm.majetek	1 500 000,00	-	-	1 500 000,00
021	Stavby	182 253 255,00	- 27 118 217,20	- 27 118 217,20	155 135 037,80
0211000	Stavby - provozní činnost	38 498 624,00	47 577 015,80	47 577 015,80	86 075 639,80
0214000	Investice do nemovitostí	143 754 631,00	- 74 695 233,00	- 74 695 233,00	69 059 398,00
022	Samostatné movité věci	5 077 831,64	5 944 484,71	5 944 484,71	11 022 316,35
0221001	SMV - odpisová skupina 1	1 015 062,70	49 337,00	49 337,00	1 064 399,70
0221002	SMV - odpisová skupina 2	214 234,94	3 747 919,71	3 747 919,71	3 962 154,65
0221003	SMV - odpisová skupina 3	2 841 944,96	1 731 778,00	1 731 778,00	4 573 722,96
0221010	Drobný majetek	1 006 589,04	415 450,00	415 450,00	1 422 039,04
031	Pozemky	21 943 664,00	27 118 217,20	27 118 217,20	49 061 881,20
0311000	Pozemky - provozní činnost	21 943 664,00	27 118 217,20	27 118 217,20	49 061 881,20
041	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	-	121 800,00	121 800,00	121 800,00
0411010	Pořízení nehmotných investic	-	121 800,00	121 800,00	121 800,00
042	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	9 465 750,08	3 393 164,06	3 393 164,06	12 858 914,14
0422000	Pořízení budovy - provozní činnost	9 465 750,08	2 021 900,00	2 021 900,00	11 487 650,08
0423000	Pořízení ostatních hmotných investic	-	1 371 264,06	1 371 264,06	1 371 264,06
0423013	Dopravní prostředky	-	-	-	-
071	Oprávk k zřizovacím výdajům	-	-	-	-
0711000	Oprávk k zřizovacím výdajům	-	-	-	-
073	Oprávk k softwaru	- 269 145,96	- 154 050,00	- 154 050,00	- 423 195,96
0731002	Oprávk k softwaru	- 269 145,96	- 154 050,00	- 154 050,00	- 423 195,96
079	Oprávk k ostatnímu dl.nehmotnému majetku	- 833 333,60	- 125 004,00	- 125 004,00	- 958 337,60
0791000	Oprávk k ostatnímu dl.nehmotnému majetku	- 833 333,60	- 125 004,00	- 125 004,00	- 958 337,60
081	Oprávk ke stavbám	- 1 231 336,96	- 1 059 309,00	- 1 059 309,00	- 2 290 645,96
0811000	Oprávk ke stavbám - provozní činnost	- 1 231 336,96	- 1 059 309,00	- 1 059 309,00	- 2 290 645,96
082	Oprávk k samostatným movitým věcem	- 1 387 773,14	- 646 210,77	- 646 210,77	- 2 033 983,91
0821001	Oprávk k SMV - odpisová skupina 1	- 398 139,52	- 139 629,00	- 139 629,00	- 537 768,52
0821002	Oprávk k SMV - odpisová skupina 2	- 130 630,48	- 106 787,77	- 106 787,77	- 237 418,25
0821003	Oprávk k SMV - odpisová skupina 3	- 238 678,62	- 154 058,00	- 154 058,00	- 392 736,62
0821010	Oprávk k SMV - drobný majetek	- 620 324,52	- 245 736,00	- 245 736,00	- 866 060,52
111	Pořízení materiálu	-	2 240 754,13	2 240 754,13	2 240 754,13
1111000	Pořízení materiálu	-	2 240 754,13	2 240 754,13	2 240 754,13
112	Materiál na skladě	5 457 288,72	4 857 251,41	4 857 251,41	10 314 540,13
1121000	Materiál na skladě	5 457 288,72	4 857 251,41	4 857 251,41	10 314 540,13
119	Materiál na cestě	300 525,49	- 300 525,49	- 300 525,49	-
1191000	Materiál na cestě	300 525,49	- 300 525,49	- 300 525,49	-
211	Pokladny	237 296,41	273 321,08	273 321,08	510 617,49
2110100	Pokladna CZK	7 549,85	108 561,00	108 561,00	116 110,85
2110101	Pokladna CZK - handling	-	2 765,00	2 765,00	2 765,00
2110110	Pokladna EUR	106 719,58	105 622,59	105 622,59	212 342,17
2110120	Pokladna USD	108 232,99	58 247,83	58 247,83	166 480,82
2110130	Pokladna SKK	5 836,68	- 5 252,35	- 5 252,35	584,33
2110140	Pokladna GBP	7 658,03	-	-	7 658,03
2110150	Pokladna CHF	164,02	3 377,01	3 377,01	3 541,03
2110160	Pokladna CAD	368,42	-	-	368,42
2110170	Pokladna RUB	212,19	-	-	212,19
2110230	Pokladna SAR	554,65	-	-	554,65
213	Ceniny	-	-	-	-
2132000	Ceniny	-	-	-	-
221	Bankovní účty	27 585 389,87	- 26 742 803,54	- 26 742 803,54	842 586,33
2213531	Bankovní účet 1	474 131,00	- 474 131,00	- 474 131,00	-
2213532	Bankovní účet 2	56 582,15	- 46 011,08	- 46 011,08	10 571,07
2213533	Bankovní účet 3	140 315,62	517 248,72	517 248,72	657 564,34
2213534	Bankovní účet 4	3 398,51	- 723,50	- 723,50	2 675,01
2213536	Bankovní účet 5	21 000 000,00	- 21 000 000,00	- 21 000 000,00	-
2213551	Bankovní účet 6	5 910 962,59	- 5 739 186,68	- 5 739 186,68	171 775,91

231	Krátkodobé bankovní úvěry	-	-	9 415 609,52	-	9 415 609,52	-	9 415 609,52
2312000	Krátkodobé bankovní úvěry	-	-	9 415 609,52	-	9 415 609,52	-	9 415 609,52
249	Ostatní krátkodobé finanční výpomoci	-	21 100 972,60	21 100 972,60	-	21 100 972,60	-	-
2491000	Krátkodobé finanční výpomoci	-	21 100 972,60	21 100 972,60	-	21 100 972,60	-	-
261	Peníze na cestě	-	-	3 041 992,25	-	3 041 992,25	-	3 041 992,25
2611000	Peníze na cestě	-	-	3 041 992,25	-	3 041 992,25	-	3 041 992,25
311	Odběratelé	-	67 498 286,26	61 274 300,90	-	61 274 300,90	-	128 772 587,16
3111000	Odběratelé - tuzemsko	-	67 498 286,26	61 274 300,90	-	61 274 300,90	-	128 772 587,16
314	Poskytnuté provozní zálohy	-	2 418 791,73	2 734 598,90	-	2 734 598,90	-	5 153 390,63
3141000	Poskytnuté provozní zálohy	-	2 418 791,73	2 734 598,90	-	2 734 598,90	-	5 153 390,63
3141002	Poskytnuté provozní zálohy - kauce	-	2 500,00	-	-	-	-	2 500,00
315	Ostatní pohledávky	-	2 729 308,00	-	958 518,00	-	958 518,00	1 770 790,00
3152002	Ostatní pohledávky - palivo	-	2 729 308,00	-	958 518,00	-	958 518,00	1 770 790,00
321	Dodavatelé	-	61 724 138,77	-	21 858 781,96	-	21 858 781,96	-
3211000	Dodavatelé - tuzemsko	-	33 606 702,48	-	13 016 694,30	-	13 016 694,30	-
3211009	Dodavatelé - zahraničí	-	28 117 436,29	-	8 842 087,66	-	8 842 087,66	-
324	Přijaté provozní zálohy	-	8 006 951,59	-	6 092 081,98	-	6 092 081,98	-
3241000	Přijaté provozní zálohy	-	8 006 951,59	-	6 092 081,98	-	6 092 081,98	-
325	Ostatní závazky	-	3 240 517,53	-	5 953 972,41	-	5 953 972,41	-
3252000	Ostatní závazky	-	3 000 000,00	-	6 000 000,00	-	6 000 000,00	-
3252002	Ostatní závazky - platby kartou	-	240 517,53	-	46 027,59	-	46 027,59	-
331	Zaměstnanci	-	3 856 980,00	-	1 810 526,30	-	1 810 526,30	-
3311000	Zaměstnanci	-	3 856 980,00	-	1 815 921,00	-	1 815 921,00	-
3311010	Zaměstnanci - záloha na mzdu	-	-	-	5 394,70	-	5 394,70	-
333	Ostatní závazky vůči zaměstnancům	-	93 984,76	-	93 984,76	-	93 984,76	-
3331000	Ostatní závazky vůči zaměstnancům	-	93 984,76	-	93 984,76	-	93 984,76	-
335	Pohledávky za zaměstnanci	-	1 867 055,49	-	3 013 612,99	-	3 013 612,99	-
3351000	Pohledávky za zaměstnanci	-	1 847 178,49	-	3 030 164,99	-	3 030 164,99	-
3351002	Ostatní pohledávky za zaměstnanci	-	19 877,00	-	16 552,00	-	16 552,00	-
336	Zúčtování s institucemi zdrav.a soc.pojištění	-	2 694 421,00	-	374 162,00	-	374 162,00	-
3361001	Zúčtování s institucemi sociálního pojištění	-	1 924 524,00	-	264 184,00	-	264 184,00	-
3361002	Zúčtování s institucemi zdravotního pojištění	-	769 897,00	-	109 978,00	-	109 978,00	-
341	Daň z příjmu	-	723 378,00	-	604 200,00	-	604 200,00	-
3411000	Daň z příjmu	-	723 378,00	-	604 200,00	-	604 200,00	-
342	Ostatní přímé daně	-	1 319 378,00	-	151 258,00	-	151 258,00	-
3421001	Ostatní přímé daně - mzdy	-	1 317 374,00	-	150 724,00	-	150 724,00	-
3421002	Ostatní přímé daně - srážková daň	-	2 004,00	-	534,00	-	534,00	-
343	Daň z přidané hodnoty	-	1 059 401,00	-	2 193 587,27	-	2 193 587,27	-
3431000	Zúčtování DPH	-	1 059 401,00	-	2 004 503,17	-	2 004 503,17	-
3431009	DPH 9% - nárok na plný odpočet	-	-	-	-	-	-	-
3431019	DPH 19% - nárok na plný odpočet	-	-	-	189 084,10	-	189 084,10	-
3433009	DPH 9% - povinnost platit	-	-	-	-	-	-	-
3433019	DPH 19% - povinnost platit	-	-	-	-	-	-	-
345	Ostatní daně	-	2 030,00	-	5 555,00	-	5 555,00	-
3451000	Ostatní daně - silniční daň	-	2 030,00	-	5 555,00	-	5 555,00	-
351	Pohledávky k podnikům ve skupině	-	-	-	40 406 027,39	-	40 406 027,39	-
3512001	Pohledávky k podnikům ve skupině	-	-	-	40 000 000,00	-	40 000 000,00	-
3512011	Pohledávky k podnikům ve skupině - úrok	-	-	-	406 027,39	-	406 027,39	-
353	Pohledávky za upsané vlastní jmění	-	49 000 000,00	-	49 000 000,00	-	49 000 000,00	-
3531000	Pohledávky za upsané vlastní jmění	-	49 000 000,00	-	49 000 000,00	-	49 000 000,00	-
379	Jiné závazky	-	145 608,51	-	1 169 847,15	-	1 169 847,15	-
3792002	Ostatní závazky - leasing 1	-	-	-	206 234,72	-	206 234,72	-
3792003	Neidentifikovatelné platby	-	145 608,51	-	-	-	-	-
3792004	Ostatní závazky - leasing 2	-	-	-	963 612,43	-	963 612,43	-
381	Náklady příštích období	-	10 022 380,03	-	8 034 878,01	-	8 034 878,01	-
3811000	Náklady příštích období	-	9 602 463,72	-	8 235 170,05	-	8 235 170,05	-
3811010	Náklady příštích období - pojištění	-	419 916,31	-	419 916,31	-	419 916,31	-
3812000	Náklady příštích období - leasing 1	-	-	-	-	-	-	-
3813000	Náklady příštích období - leasing 2	-	-	-	157 476,09	-	157 476,09	-
3814000	Náklady příštích období - úroky	-	-	-	462 732,26	-	462 732,26	-
383	Výdaje příštích období	-	459 130,15	-	224 344,10	-	224 344,10	-
3831000	Výdaje příštích období	-	459 130,15	-	224 344,10	-	224 344,10	-
384	Výnosy příštích období	-	3 817 338,00	-	1 759 101,00	-	1 759 101,00	-
3841000	Výnosy příštích období	-	3 817 338,00	-	1 759 101,00	-	1 759 101,00	-
385	Příjmy příštích období	-	45 476,63	-	39 616,20	-	39 616,20	-
3851000	Příjmy příštích období	-	45 476,63	-	39 616,20	-	39 616,20	-
388	Dohadné účty aktivní	-	10 769 500,00	-	220 000,00	-	220 000,00	-
3881000	Dohadné účty aktivní	-	10 769 500,00	-	220 000,00	-	220 000,00	-
389	Dohadné účty pasivní	-	10 220 000,00	-	15 543 001,04	-	15 543 001,04	-
3891000	Dohadné účty pasivní	-	10 220 000,00	-	15 487 176,10	-	15 487 176,10	-

3891001	Dohadné účty pasivní - sklad	-	-	55 824,94	-	55 824,94	-	55 824,94	
391	Opravná položka k pohledávkám	-	-	1 267 916,10	-	1 267 916,10	-	1 267 916,10	
3911311	Opravná položka k pohledávkám účtu 311*	-	307 575,32	-	-	-	-	307 575,32	
3918000	Opravná položka k pohledávkám - nedaňová	-	960 340,78	-	-	-	-	960 340,78	
395	Vnitřní zúčtování	-	-	-	-	-	-	-	
3951000	Převodový účet	-	-	-	-	-	-	-	
411	Základní jmění	-	4 000 000,00	-	70 000 000,00	-	70 000 000,00	-	74 000 000,00
4111000	Základní kapitál - upsaný nesplacený	-	-	-	-	-	-	-	
4112000	Základní kapitál - upsaný splacený	-	4 000 000,00	-	70 000 000,00	-	70 000 000,00	-	74 000 000,00
419	Změny základního kapitálu	-	70 000 000,00	-	70 000 000,00	-	70 000 000,00	-	-
4191000	Změny základního kapitálu - nesplacené	-	49 000 000,00	-	49 000 000,00	-	49 000 000,00	-	-
4192000	Změny základního kapitálu - splacené	-	21 000 000,00	-	21 000 000,00	-	21 000 000,00	-	-
421	Zákonný rezervní fond	-	319 660,08	-	-	-	-	319 660,08	
4211000	Zákonný rezervní fond	-	319 660,08	-	-	-	-	319 660,08	
428	Nerozdělený zisk minulých let	-	1 289 458,92	-	-	-	-	1 289 458,92	
4281000	Nerozdělený zisk minulých let	-	1 289 458,92	-	-	-	-	1 289 458,92	
429	Nerozdělená ztráta z minulých let	-	146 143,33	-	8 109 141,22	-	8 109 141,22	-	8 255 284,55
4291000	Nerozdělená ztráta z minulých let	-	146 143,33	-	8 109 141,22	-	8 109 141,22	-	8 255 284,55
431	HV ve schvalovacím řízení	-	8 109 141,22	-	8 109 141,22	-	8 109 141,22	-	-
4311000	HV ve schvalovacím řízení	-	8 109 141,22	-	8 109 141,22	-	8 109 141,22	-	-
459	Ostatní rezervy	-	2 702 779,00	-	-	-	-	2 702 779,00	
4595000	Ostatní rezervy	-	2 702 779,00	-	-	-	-	2 702 779,00	
461	Bankovní úvěry	-	206 241 318,52	-	4 356 757,39	-	4 356 757,39	-	210 598 075,91
4611000	Bankovní úvěr	-	205 000 000,00	-	-	-	-	205 000 000,00	
4611001	Bankovní úvěr - úroky	-	1 241 318,52	-	1 835 267,30	-	1 835 267,30	-	3 076 585,82
4611010	Bankovní úvěr GE	-	-	-	333 722,83	-	333 722,83	-	333 722,83
4611011	Bankovní úvěr GE - úroky	-	-	-	84 676,26	-	84 676,26	-	84 676,26
4611020	Bankovní úvěr Autoúvěr	-	-	-	1 725 035,00	-	1 725 035,00	-	1 725 035,00
4611021	Bankovní úvěr Autoúvěr - úroky	-	-	-	378 056,00	-	378 056,00	-	378 056,00
478	Dlouhodobé směnky k úhradě	-	3 271 844,41	-	30 815,35	-	30 815,35	-	3 302 659,76
4781000	Dlouhodobé směnky k úhradě	-	3 090 000,00	-	-	-	-	3 090 000,00	
4781001	Dlouhodobé směnky k úhradě - úroky	-	181 844,41	-	30 815,35	-	30 815,35	-	212 659,76
481	Odložená daň	-	251 584,70	-	-	-	-	251 584,70	
4811000	Odložená daňová pohledávka	-	251 584,70	-	-	-	-	251 584,70	
4811001	Odložený daňový závazek	-	-	-	-	-	-	-	
5	Náklady	-	-	337 383 127,44	337 383 127,44	337 383 127,44	337 383 127,44	-	-
501	Spotřeba materiálu	-	-	50 878 595,34	50 878 595,34	50 878 595,34	50 878 595,34	-	-
5011000	Ostatní spotřeba materiálu	-	-	950 233,58	950 233,58	950 233,58	950 233,58	-	-
5011001	Kancelářské potřeby	-	-	107 416,98	107 416,98	107 416,98	107 416,98	-	-
5011002	Pohonné hmoty	-	-	124 578,56	124 578,56	124 578,56	124 578,56	-	-
5011003	Pracovní a hygienické prostředky	-	-	385 274,06	385 274,06	385 274,06	385 274,06	-	-
5011004	Drobné předměty - vybavení letadel	-	-	127 280,27	127 280,27	127 280,27	127 280,27	-	-
5011011	Letecké palivo	-	-	25 844 013,20	25 844 013,20	25 844 013,20	25 844 013,20	-	-
5011014	Náhradní díly - letadla	-	-	17 319 524,94	17 319 524,94	17 319 524,94	17 319 524,94	-	-
5011023	Odborná literatura, tisk	-	-	146 163,62	146 163,62	146 163,62	146 163,62	-	-
5011026	CD, DVD	-	-	36 709,45	36 709,45	36 709,45	36 709,45	-	-
5011060	Uniformy a pracovní oděvy	-	-	479 253,29	479 253,29	479 253,29	479 253,29	-	-
5011070	Léčiva	-	-	12 080,64	12 080,64	12 080,64	12 080,64	-	-
5011090	Catering	-	-	4 277 472,62	4 277 472,62	4 277 472,62	4 277 472,62	-	-
5012000	Spotřeba materiálu 0 - 20 000 Kč	-	-	589 451,98	589 451,98	589 451,98	589 451,98	-	-
5012030	Mobilní telefony	-	-	87 624,15	87 624,15	87 624,15	87 624,15	-	-
5012043	Zařízení budov - nábytek	-	-	386 502,00	386 502,00	386 502,00	386 502,00	-	-
5018000	Spotřeba materiálu - nedaňová	-	-	5 016,00	5 016,00	5 016,00	5 016,00	-	-
502	Spotřeba elektrické energie	-	-	1 069 578,90	1 069 578,90	1 069 578,90	1 069 578,90	-	-
5021001	Spotřeba elektrické energie	-	-	1 069 578,90	1 069 578,90	1 069 578,90	1 069 578,90	-	-
503	Spotřeba ostatní	-	-	1 525 501,14	1 525 501,14	1 525 501,14	1 525 501,14	-	-
5031001	Spotřeba ostatní - voda	-	-	132 521,32	132 521,32	132 521,32	132 521,32	-	-
5031002	Spotřeba ostatní - plyn	-	-	1 392 979,82	1 392 979,82	1 392 979,82	1 392 979,82	-	-
511	Opravy a udržování	-	-	4 559 130,48	4 559 130,48	4 559 130,48	4 559 130,48	-	-
5111000	Opravy a udržování HIM	-	-	114 598,20	114 598,20	114 598,20	114 598,20	-	-
5111100	Opravy aut	-	-	90 283,80	90 283,80	90 283,80	90 283,80	-	-
5111110	Opravy letadel	-	-	4 354 248,48	4 354 248,48	4 354 248,48	4 354 248,48	-	-
512	Cestovné	-	-	15 361 629,91	15 361 629,91	15 361 629,91	15 361 629,91	-	-
5121000	Cestovné tuzemské	-	-	11 944,49	11 944,49	11 944,49	11 944,49	-	-
5121001	Cestovné zahraniční	-	-	3 138 148,71	3 138 148,71	3 138 148,71	3 138 148,71	-	-
5121003	Taxi	-	-	1 925 763,98	1 925 763,98	1 925 763,98	1 925 763,98	-	-
5121011	Ubytování	-	-	8 468 367,17	8 468 367,17	8 468 367,17	8 468 367,17	-	-
5121012	Stravné tuzemské	-	-	4 913,45	4 913,45	4 913,45	4 913,45	-	-
5121022	Stravné zahraniční	-	-	1 812 492,11	1 812 492,11	1 812 492,11	1 812 492,11	-	-
513	Náklady na reprezentaci	-	-	215 796,54	215 796,54	215 796,54	215 796,54	-	-
5138000	Náklady na reprezentaci	-	-	215 796,54	215 796,54	215 796,54	215 796,54	-	-
518	Ostatní služby	-	-	193 183 946,21	193 183 946,21	193 183 946,21	193 183 946,21	-	-

5181100	Nájemné budov	-	187 676,39	187 676,39	187 676,39
5181101	Nájem strojů a zařízení	-	18 082,31	18 082,31	18 082,31
5181103	Nájem pozemků	-	2 845 050,00	2 845 050,00	2 845 050,00
5181120	Nájem hangáru	-	365 400,00	365 400,00	365 400,00
5181121	Nájem letadel	-	143 910 352,57	143 910 352,57	143 910 352,57
5181122	Nájem ostatní	-	411 730,29	411 730,29	411 730,29
5181130	Finanční leasing	-	-	-	-
5181140	Operativní leasing	-	156 490,93	156 490,93	156 490,93
5181300	Reklama, inzerce a propagace	-	2 174 094,67	2 174 094,67	2 174 094,67
5181400	Poradenství - audit, účetnictví	-	677 560,00	677 560,00	677 560,00
5181404	Poradenství - notářské služby	-	60,50	60,50	60,50
5181405	Poradenství - překladatelské služby	-	35 166,64	35 166,64	35 166,64
5181408	Personální služby	-	80 000,00	80 000,00	80 000,00
5181500	Ostatní služby	-	5 610 564,36	5 610 564,36	5 610 564,36
5181502	Poštovné, messenger, DHL	-	195 365,63	195 365,63	195 365,63
5181504	Software - licenční poplatek	-	829 378,20	829 378,20	829 378,20
5181508	Školení, semináře	-	7 317 764,11	7 317 764,11	7 317 764,11
5181530	Telefony - pevné linky	-	106 472,76	106 472,76	106 472,76
5181531	Mobilní telefony - hovorné	-	1 227 664,53	1 227 664,53	1 227 664,53
5181532	Internet	-	160 706,35	160 706,35	160 706,35
5181534	Satelitní telefon - hovory	-	38 766,68	38 766,68	38 766,68
5181535	Poplatky SITA	-	88 261,32	88 261,32	88 261,32
5181536	Provoz radiostanic	-	26 400,00	26 400,00	26 400,00
5181700	Celní služby	-	50 038,00	50 038,00	50 038,00
5183010	Handling	-	5 913 996,80	5 913 996,80	5 913 996,80
5183011	Letištní poplatky	-	16 231 249,89	16 231 249,89	16 231 249,89
5183016	Změnová služba	-	2 034 246,44	2 034 246,44	2 034 246,44
5183018	Změnová služba - technická dokumentace	-	755 732,89	755 732,89	755 732,89
5183019	Ostatní služby letového provozu	-	1 627 811,98	1 627 811,98	1 627 811,98
5183045	Parkovné	-	7 355,53	7 355,53	7 355,53
5183091	Úklidové služby	-	67 484,30	67 484,30	67 484,30
5183092	Odvoz odpadu	-	29 639,30	29 639,30	29 639,30
5188100	Ostatní služby - nedaňové	-	3 382,84	3 382,84	3 382,84
521	Mzdové náklady	-	40 871 526,00	40 871 526,00	40 871 526,00
5211000	Mzdové náklady	-	39 050 955,00	39 050 955,00	39 050 955,00
5211002	Dohody o provedení práce	-	1 820 571,00	1 820 571,00	1 820 571,00
524	Zákonné sociální pojištění	-	12 566 021,00	12 566 021,00	12 566 021,00
5241000	Zákonné sociální pojištění	-	9 330 742,00	9 330 742,00	9 330 742,00
5242000	Zákonné zdravotní pojištění	-	3 235 279,00	3 235 279,00	3 235 279,00
527	Zákonné sociální náklady	-	452 562,81	452 562,81	452 562,81
5271000	Zákonné sociální náklady	-	370 571,00	370 571,00	370 571,00
5271001	Stravenky	-	70 224,00	70 224,00	70 224,00
5271020	Lékařské prohlídky - zákonné	-	11 767,81	11 767,81	11 767,81
532	Daň z nemovitosti	-	42 461,00	42 461,00	42 461,00
5321000	Daň z nemovitosti	-	42 461,00	42 461,00	42 461,00
538	Ostatní daně a poplatky	-	363 329,67	363 329,67	363 329,67
5381000	Ostatní daně a poplatky	-	11 938,45	11 938,45	11 938,45
5381011	Kolky, dálniční známky, víza	-	351 391,22	351 391,22	351 391,22
544	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	-	5 765,45	5 765,45	5 765,45
5441000	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	-	5 765,45	5 765,45	5 765,45
545	Ostatní pokuty a penále	-	9 974,07	9 974,07	9 974,07
5458000	Ostatní pokuty a penále	-	9 974,07	9 974,07	9 974,07
548	Ostatní provozní náklady	-	3 747 241,86	3 747 241,86	3 747 241,86
5481000	Ostatní provozní náklady	-	21 317,16	21 317,16	21 317,16
5481100	Haléřové vyrovnání	-	50,38	50,38	50,38
5481300	Ostatní provozní náklady - pojištění	-	1 385 775,30	1 385 775,30	1 385 775,30
5481301	Zákonné pojištění zaměstnanců	-	149 544,00	149 544,00	149 544,00
5481305	Pojištění osob k cestovnímu	-	19 108,51	19 108,51	19 108,51
5481310	Pojištění odpovědnosti za škodu	-	664 714,85	664 714,85	664 714,85
5481320	Pojištění aut - daňové	-	4 437,99	4 437,99	4 437,99
5481330	Pojištění aut - leasing	-	19 728,00	19 728,00	19 728,00
5481360	Pojištění letadel	-	1 482 565,67	1 482 565,67	1 482 565,67
551	Odpisy hmotného a nehmotného majetku	-	1 985 573,77	1 985 573,77	1 985 573,77
5510101	Odpisy budovy - odpisová skupina 5	-	1 059 309,00	1 059 309,00	1 059 309,00
5510103	Odpisy SMV - odpisová skupina 1	-	140 629,00	140 629,00	140 629,00
5510104	Odpisy SMV - odpisová skupina 2	-	106 787,77	106 787,77	106 787,77
5510105	Odpisy SMV - odpisová skupina 3	-	154 058,00	154 058,00	154 058,00
5510106	Odpisy drobného hmotného majetku	-	245 736,00	245 736,00	245 736,00
5510220	Odpisy - ostatního nehmotného majetku	-	125 004,00	125 004,00	125 004,00
5510221	Odpisy zřizovacích výdajů	-	-	-	-
5510222	Odpisy software	-	154 050,00	154 050,00	154 050,00
562	Úroky	-	5 985 858,39	5 985 858,39	5 985 858,39

5621101	Úroky - bankovní	-	5 907 291,07	5 907 291,07	5 907 291,07
5621400	Úroky - nebankovní	-	68 212,61	68 212,61	68 212,61
5621401	Úroky leasing	-	10 354,71	10 354,71	10 354,71
563	Kurzové ztráty	-	3 545 991,75	3 545 991,75	3 545 991,75
5631100	Kurzové ztráty	-	3 545 991,75	3 545 991,75	3 545 991,75
568	Ostatní finanční náklady	-	1 012 643,15	1 012 643,15	1 012 643,15
5681100	Finanční náklady na platební styk	-	995 198,75	995 198,75	995 198,75
5681400	Ostatní finanční náklady	-	7 500,00	7 500,00	7 500,00
5681500	Odměny za bankovní záruky	-	9 944,40	9 944,40	9 944,40
6	Výnosy	-	- 349 863 456,24	- 349 863 456,24	- 349 863 456,24
602	Tržby z prodeje služeb	-	- 336 828 986,61	- 336 828 986,61	- 336 828 986,61
6021000	Tržby z prodeje služeb	-	- 170 048 401,98	- 170 048 401,98	- 170 048 401,98
6021002	Nájem nebytových prostor	-	- 3 303 548,75	- 3 303 548,75	- 3 303 548,75
6021014	Tržby - lety OK-	-	- 18 260 907,50	- 18 260 907,50	- 18 260 907,50
6021015	Tržby - lety OK-	-	- 26 742 896,46	- 26 742 896,46	- 26 742 896,46
6021016	Tržby - lety OK- ACH	-	- 17 427 830,20	- 17 427 830,20	- 17 427 830,20
6021017	Tržby - lety OK- SUN	-	- 36 648 372,00	- 36 648 372,00	- 36 648 372,00
6021018	Tržby - lety OK- GGG	-	- 36 495 991,07	- 36 495 991,07	- 36 495 991,07
6021019	Tržby - lety OK- ROM	-	- 22 346 526,00	- 22 346 526,00	- 22 346 526,00
6021020	Tržby - handling	-	- 691 007,00	- 691 007,00	- 691 007,00
6021021	Tržby - hangárování	-	- 4 198 166,00	- 4 198 166,00	- 4 198 166,00
6021022	Tržby - ostatní služby handlingu	-	- 665 339,65	- 665 339,65	- 665 339,65
641	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	-	- 67 226,89	- 67 226,89	- 67 226,89
6411200	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	-	- 67 226,89	- 67 226,89	- 67 226,89
642	Tržby z prodeje materiálu	-	- 2 040 584,13	- 2 040 584,13	- 2 040 584,13
6421000	Tržby za materiál	-	- 2 040 584,13	- 2 040 584,13	- 2 040 584,13
648	Jiné provozní výnosy	-	- 8 325 700,87	- 8 325 700,87	- 8 325 700,87
6481000	Ostatní provozní výnosy	-	- 155 679,26	- 155 679,26	- 155 679,26
6481100	Haléřové vyrovnání	-	- 76,60	- 76,60	- 76,60
6481200	Ostatní provozní výnosy - no	-	- 5 174 194,58	- 5 174 194,58	- 5 174 194,58
6481400	Výnosy z přefakturace	-	- 2 902 534,43	- 2 902 534,43	- 2 902 534,43
6483000	Ostatní provozní výnosy - pojištění	-	- 93 216,00	- 93 216,00	- 93 216,00
662	Úroky	-	- 421 546,83	- 421 546,83	- 421 546,83
6620100	Úroky - bankovní	-	- 15 519,44	- 15 519,44	- 15 519,44
6620300	Úroky - nebankovní	-	- 406 027,39	- 406 027,39	- 406 027,39
663	Kurzové zisky	-	- 2 179 410,52	- 2 179 410,52	- 2 179 410,52
6630100	Kurzové zisky	-	- 2 179 410,52	- 2 179 410,52	- 2 179 410,52
701	Počáteční účet rozvahový	-	-	-	-
7011000	Počáteční účet rozvahový	-	-	-	-
742	Přijaté přísliby	-	10 000 000,00	9 513 561,92	- 486 438,08
7421000	Přijaté přísliby	-	10 000 000,00	9 513 561,92	- 486 438,08
782	Přijaté záruky a ručení	-	155 484 888,50	384 888,50	- 155 100 000,00
7822000	Přijaté záruky a ručení	-	155 484 888,50	384 888,50	- 155 100 000,00
783	Poskytnutá přijetí směnek	207 603 385,34	9 280 658,30	9 280 658,30	216 884 043,64
7831000	Poskytnutá přijetí směnek	207 603 385,34	9 280 658,30	9 280 658,30	216 884 043,64
784		-	-	-	-
7841000	Závazky z leasingu 1	-	-	-	-
7842000	Závazky z leasingu 2	-	-	-	-
799	Pomocný souvstažný účet	-	- 42 118 496,84	- 19 179 108,72	- 61 297 605,56
7991000	Pomocný souvstažný účet	-	- 42 118 496,84	- 19 179 108,72	- 61 297 605,56

Příloha č. 5

Finanční výkazy společnosti sestavené dle české právní úpravy k 30. 6. 2008 (nekonsolidované)

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		ROZVAHA (BALANCE)				Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		ke dni 30.6.2008 (v celých tisících Kč)				Společnost, a.s.	
		IČ				Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
		12 34 56 78				Praha	
označ	AKTIVA	řád	Běžné účetní období			Min.úč.	
			Brutto	Korekce	Netto	období	
A.	b	c	1	2	3	4	
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	444 480	11 523	432 957	392 440	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	49 000	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	229 529	10 255	219 274	214 111	
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	2 723	1 434	1 289	1 454	
B. I.	1 Zřizovací výdaje	005	66	53	13	20	
	2 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0	
	3 Software	007	1 035	423	612	767	
	4 Ocenitelná práva	008	0	0	0	0	
	5 Goodwill	009	0	0	0	0	
	6 Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	1 500	958	542	667	
	7 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	122	0	122	0	
	8 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	226 806	8 821	217 985	212 657	
B. II.	1 Pozemky	014	74 134	0	74 134	74 134	
	2 Stavby	015	130 063	6 864	123 199	125 367	
	3 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	9 750	1 957	7 793	3 690	
	4 Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0	
	5 Základní stádo a tažná zvířata	018	0	0	0	0	
	6 Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	0	0	0	0	
	7 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	12 859	0	12 859	9 466	
	8 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	0	0	0	0	
	9 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0	0	0	

označ	AKTIVA	řád	Běžné účetní období			Min.úč.
			Brutto	Korekce	Netto	období
A.	b	c	1	2	3	4
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III. 1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	0	0	0	0
	2 Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0
	3 Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0	0	0
	4 Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027	0	0	0	0
	5 Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0	0
	6 Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0
	7 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	212 761	1 268	211 493	119 262
C. I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	12 555	0	12 555	5 758
C. I. 1	Materiál	033	12 555	0	12 555	5 758
	2 Nedokončená výroba a polotovary	034	0	0	0	0
	3 Výrobky	035	0	0	0	0
	4 Zvířata	036	0	0	0	0
	5 Zboží	037	0	0	0	0
	6 Poskytnuté zálohy na zásoby	038	0	0	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0	0	0
	2 Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041	0	0	0	0
	3 Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0	0
	4 Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043	0	0	0	0
	5 Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	0	0	0	0
	6 Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
	7 Jiné pohledávky	046	0	0	0	0
	8 Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	195 810	1 268	194 542	85 682
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	130 543	1 268	129 275	68 960
	2 Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050	40 406	0	40 406	0
	3 Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	0
	4 Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052	0	0	0	0
	5 Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
	6 Stát - daňové pohledávky	054	4 277	0	4 277	1 665
	7 Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	5 153	0	5 153	2 419
	8 Dohadné účty aktivní	056	10 550	0	10 550	10 770
	9 Jiné pohledávky	057	4 881	0	4 881	1 868

označ	AKTIVA	řád	Běžné účetní období			Min.úč.
			Brutto	Korekce	Netto	období
A.	b	c	1	2	3	4
C. IV.	Finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	4 396	0	4 396	27 822
C. IV. 1	Peníze	059	511	0	511	237
	2 Účty v bankách	060	3 885	0	3 885	27 585
	3 Krátkodobý cenné papíry a podíly	061	0	0	0	0
	4 Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	2 190	0	2 190	10 067
D. I. 1	Náklady příštích období	064	2 184	0	2 184	10 022
	2 Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0	0
	3 Příjmy příštích období	066	6	0	6	45

označ	PASIVA	řád	Běžné úč.	Min.úč.
a	b	c	období	období
			5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118)	067	432 957	392 440
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	74 494	63 146
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	74 000	74 000
	1 Základní kapitál	070	74 000	4 000
	2 Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
	3 Změny základního kapitálu	072	0	70 000
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 77)	073	0	0
A. II. 1	Emisní ážio	074	0	0
	2 Ostatní kapitálové fondy	075	0	0
	3 Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	0	0
	4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	320	320
A. III. 1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	320	320
	3 Statutární a ostatní fondy	080	0	0
A. IV.	Výsledek hospodářství minulých let (ř. 82 + 83)	081	-11 174	-100
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	082	0	0
	2 Neuhrzená ztráta minulých let	083	-11 174	-100
A. V.	Výsledek hospodářství běžného účetního období (+/-) /ř.01 - (+ 69 + 73 + 78 + 81 + 85 + 118)/	084	11 348	-11 074

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085	356 170	325 018
B. I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086	2 707	2 707
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087	0	0
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	088	0	0
3	Rezerva na daň z příjmů	089	0	0
4	Ostatní rezervy	090	2 707	2 707
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)	091	3 695	3 664
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	092	0	0
2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	093	0	0
3	Závazky - podstatný vliv	094	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095	0	0
5	Dlouhodobé přijaté zálohy	096	0	0
6	Vydané dluhopisy	097	0	0
7	Dlouhodobé směnky k úhradě	098	3 303	3 272
8	Dohadné účty pasivní	099	0	0
9	Jiné závazky	100	0	0
10	Odložený daňový závazek	101	392	392
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	129 754	112 406
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	103	92 776	64 964
2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	104	0	21 101
3	Závazky - podstatný vliv	105	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	0	0
5	Závazky k zaměstnancům	107	5 667	3 951
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	2 320	2 694
7	Stát - daňové závazky a dotace	109	1 167	1 320
8	Krátkodobé přijaté zálohy	110	1 915	8 010
9	Vydané dluhopisy	111		0
10	Dohadné účty pasivní	112	25 763	10 220
11	Jiné závazky	113	146	146
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	220 014	206 241
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	210 598	206 241
2	Bankovní úvěry krátkodobé	116	9 416	0
3	Krátkodobé finanční výpomoci	117	0	0
C. I.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	118	2 293	4 276
C. I. 1	Výdaje příštích období	119	235	459
2	Výnosy příštích období	120	2 058	3 817

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY			Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
ke dni 30.6.2008			Společnost, a.s.	
(v celých tisících Kč)				
IČ			Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
12 34 56 78			Praha	
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
a	b	c	sledovaném	minulém
			1	2
I.	Tržby za prodej zboží	01	0	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	0	0
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	0	0
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	336 829	539 986
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	336 829	539 986
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	0	0
3	Aktivace	07	0	0
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	266 900	478 494
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	53 474	107 184
B. 2	Služby	10	213 426	371 310
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	69 929	61 492
C.	Osobní náklady	12	53 891	81 983
C. 1	Mzdové náklady	13	40 872	60 521
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	12 566	20 630
C. 4	Sociální náklady	16	453	832
D.	Daně a poplatky	17	406	527
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	3 023	5 634
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	2 108	488
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	67	7
2	Tržby z prodeje materiálu	21	2 041	481
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	0	0
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	
F. 2	Prodaný materiál	24	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	0	-506
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	8 327	36 463
H.	Ostatní provozní náklady	27	3 762	9 226
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	30	19 282	1 579
	/(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)/			

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
a	b	c	1	2
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 + 35 + 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	422	44
N.	Nákladové úroky	43	5 976	11 766
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	2 179	9 763
O.	Ostatní finanční náklady	45	4 559	10 122
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	-7 934	-12 081
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	0	572
Q. 1	-splatná	50	0	17
Q. 2	-odložená	51	0	555
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	11 348	-11 074
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	11 348	-11 074
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	22 696	-12 081

PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH
(výkaz cash-flow)
ke dni 30. 6. 2008

Obchodní firma nebo
jiný název účetní
jednotky

Společnost, a.s.

Sídlo, bydliště nebo
místo podnikání účetní
jednotky

Praha

(v celých tisících Kč)

P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	27 822
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)		
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	11 348
A. 1	Úpravy o nepeněžní operace	8 510
A. 1 1	Odpisy stálých aktiv a umořování opravné položky k nabytému majetku	3 023
A. 1 2	Změna stavu opravných položek, rezerv	0
A. 1 3	Zisk z prodeje stálých aktiv	-67
A. 1 4	Výnosy z dividend a podílů na zisku	0
A. 1 5	Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky	5 554
A. 1 6	Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace	0
A. *	Čistý peněžní tok z prov.činnosti před zdaněním, změnami prac. kapitálu a mim.položkami	19 858
A. 2	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	-70 048
A. 2 1	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv	-92 381
A. 2 2	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv	29 130
A. 2 3	Změna stavu zásob	-6 797
A. 2 4	Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostř. a ekvivalentů	0
A. **	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	-50 190
A. 3	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných	-5 976
A. 4	Přijaté úroky	422
A. 5	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	0
A. 6	Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů	0
A. ***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	-55 774
Peněžní toky z investiční činnosti		
B. 1	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-8 186
B. 2	Příjmy z prodeje stálých aktiv	67
B. 3	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	40 406
B. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	32 287
Peněžní toky z finančních činností		
C. 1	Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků	31
C. 2	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty	0
C. 2 1	Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, emisního ážia atd.	0
C. 2 2	Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům	0
C. 2 3	Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	0
C. 2 4	Úhrada ztráty společníky	0
C. 2 5	Přímé platby na vrub fondů	0
C. 2 6	Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené daně	0
C. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	31
F.	Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků	-23 426
R.	Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období	4 396

**PŘEHLED O ZMĚNÁCH
VLASTNÍHO KAPITÁLU**

(ke dni 30.6.2008)

(v tis. Kč)

Obchodní firma nebo
jiný název účetní
jednotky

Společnost, a.s.

Sídlo, bydliště nebo
místo podnikání účetní
jednotky

Praha

		Počáteční zůstatek	Zvýšení	Snížení	Konečný zůstatek
A.	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	4 000	70 000	0	74 000
B.	Základní kapitál nezapsaný v obchodním rejstříku	70 000	0	70 000	0
C.	Součet A +/- B	74 000	XX	XX	XX
D.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	0	0	0	0
*	Součet A +/- B +/- D	XX	XX	XX	74 000
E.	Emisní ážio	0	0	0	0
F.	Rezervní fondy	320	0	0	320
G.	Ostatní fondy ze zisku	0	0	0	0
H.	Kapitálové fondy	0	0	0	0
I.	Rozdíly z přecenění nezahrnuté do hospodářského výsledku	0	0	0	0
J.	Zisk minulých účetních období	0	0	0	0
K.	Ztráta minulých účetních období	-11 174	0	0	-11 174
L.	Zisk/ztráta za účetní období po zdanění	XX	11 348	XX	11 348
*	Celkem	63 146	81 348	70 000	74 494

Příloha č. 6

Finanční výkazy společnosti sestavené dle IAS/IFRS k 30. 6. 2008 (nekonsolidované)

ROZVAHA (BILANCE) ke dni 30. 6. 2008 (v celých tisících Kč) IČ 12 34 56 78	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
	Společnost, a.s.
	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
	Praha

AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Dlouhodobá aktiva	001	X	X
Dlouhodobý hmotný majetek	002	154 694	72 367
Dlouhodobý nehmotný majetek	003	1 275	1 432
Investice do nemovitostí	004	69 059	143 755
Odložená daňová pohledávka	005	252	252
Dlouhodobá aktiva celkem (ř. 2 až 5)	006	225 280	217 806
Krátkodobá aktiva	007	X	X
Zásoby	008	12 555	5 758
Obchodní a jiné pohledávky	009	194 849	134 798
Peníze a peněžní ekvivalenty	010	4 396	27 822
Náklady příštích období	011	1 988	10 022
Ostatní krátkodobá aktiva	012	6	45
Krátkodobá aktiva celkem (ř. 8 až 12)	013	213 794	178 445
AKTIVA CELKEM (ř. 6 + 13)	014	439 074	396 251
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY	X	X	X
VLASTNÍ KAPITÁL	015	X	X
Základní kapitál	016	74 000	74 000

Zákonný rezervní fond	017	320	320
Nerozdělené zisky/ztráta	018	5 514	-6 966
VLASTNÍ KAPITÁL CELKEM (ř. 16 až 18)	019	79 834	67 354
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY	X	X	X
ZÁVAZKY	020	X	X
Dlouhodobé závazky	021	X	X
Dlouhodobé půjčky	022	213 341	209 513
Dlouhodobé závazky celkem (ř. 22)	023	213 341	209 513
Krátkodobé závazky	024	X	X
Obchodní a jiné závazky	025	130 927	91 304
Krátkodobé bankovní úvěry	026	9 416	0
Krátkodobé finanční výpomoci	027	0	21 101
Krátkodobá část dlouhodobých půjček	028	560	0
Krátkodobé rezervy	029	2 703	2 703
Výnosy příštích období	030	2 058	3 817
Ostatní krátkodobé závazky	031	235	459
Krátkodobé závazky celkem (ř. 25 až 31)	032	145 899	119 384
ZÁVAZKY CELKEM (ř. 23 + 32)	033	359 240	328 897
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY CELKEM	034	439 074	396 251

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
ke dni 30. 6. 2008		Společnost, a.s.
(v celých tisících Kč)		
IČ		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
12 34 56 78		Praha

Text	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Tržby	001	338 937	540 474
Ostatní provozní výnosy	002	8 327	36 463
X	003	X	X
Nakoupené zboží, materiál a služby	004	-266 794	-478 494
Náklady na zaměstnance	005	-53 891	-81 983
Odpisy	006	-1 986	-3 241
Ostatní provozní náklady	007	-4 168	-9 247
PROVOZNÍ VÝSLEDEK (ř. 1 až 7)	008	20 422	3 972
X		X	X
Finanční výnosy	009	2 601	9 807
Finanční náklady	010	-10 543	-21 888
FINANČNÍ VÝSLEDEK (ř. 9 + 10)	011	-7 942	-12 081
X		X	X
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM (ř. 8 + 11)	012	12 480	-8 109
Daň z příjmů	013	2 621*	0
ČISTÝ ZISK ZA OBDOBÍ	014	9 859	-8 109

* Použita sazba daně pro rok 2008 - 21%

PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH (výkaz cash-flow) ke dni 30. 6. 2008	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
	Společnost, a.s.
	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
	Praha
Sestavený nepřímou metodou	

Text	V tis. Kč
Peněžní toky z provozních činností	X
Čistý zisk před zdaněním	12 480
Úpravy o nepeněžní operace:	X
Odpisy	1 986
Úrokové výnosy	-422
Úrokové náklady	5 986
Peněžní toky z provozní činnosti před změnami pracovního kapitálu	20 030
Změna stavu obchodních a jiných pohledávek	-91 777
Změna stavu zásob	-6 797
Změna stavu obchodních a jiných závazků	37 636
Peněžní toky z provozní činnosti	-40 908
Placené daně ze zisku	604
Přijaté úroky	16
Vyplacené úroky	-3 657
Čisté peněžní prostředky z provozní (hlavní) činnosti	-43 945
Peněžní toky z investiční činnosti	X
Nákup pozemků, budov a zařízení	-9 526
Výtěžek z prodeje pozemků, budov a zařízení	67
Poskytnuté půjčky spřízněným osobám	40 406
Čisté peněžní prostředky z investiční činnosti	30 947
Peněžní toky z finanční činnosti	X
Bankovní úvěr	-2 059
Čerpání kontokorentu	-9 416
Splacení krátkodobé finanční výpomoci	21 101
Platba závazků z finančního leasingu	803
Čisté peněžní prostředky z finanční činnosti	-10 429
Čisté zvýšení či snížení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	-23 427
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období	27 822
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období	4 396

	PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
	(ke dni 30. 6. 2008)		Společnost, a.s.
	(v tis. Kč)		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
			Praha

Položka	Základní kapitál	Ostatní fondy	Nerozdělené zisky	Nerozdělená ztráta	Celkem
Stav k 1. 1. 2007	4 000	0	1 289	-146	5 143
Zákonný rezervní fond	0	320	0	0	320
Zvýšení základního kapitálu	70 000	0	0	0	70 000
Zisk/ztráta za období	0	0	0	-8 109	-8 109
Stav k 31. 12. 2007	74 000	320	1 289	-8 255	67 354
Zákonný rezervní fond	0	0	0	0	0
Zvýšení základního kapitálu	0	0	0	0	0
Zisk/ztráta za období	0	0	0	12 480	12 480
Stav na konci období	74 000	320	1 289	4 225	79 834