

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Optimalizace převodu účetní závěrky sestavené  
dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS  
na účetní závěrku dle českých právních předpisů**

**Marta Vitochová**

© 2015 ČZU v Praze

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Marta Vitochová

Hospodářská politika a správa

Název práce

Optimalizace převodu účetní závěrky sestavené dle IFRS na účetní závěrku dle českých právních předpisů

Název anglicky

Optimizing the Transfer of Financial Statements Compiled according to IFRS to Financial Statements by Czech Legal Regulation

---

Cíle práce

Hlavním cílem práce je návrh opatření v konkrétní firmě k optimalizaci převodu účetní závěrky sestavené dle požadavků Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS na účetní závěrku dle českých právních předpisů. Dílčími cíli práce jsou charakteristika současné situace v harmonizaci účetnictví, rozbor účetní závěrky dle požadavků IFRS a také zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky a českých účetních standardů, upozornění na odlišnosti ve vykazování účetních informací a z toho plynoucí úskalí při převodu účetní závěrky. Dalším dílčím cílem práce je vyhodnocení převodu účetní závěrky sestavené dle IFRS na účetní závěrku dle českých právních předpisů v dané společnosti.

Metodika

Pro zpracování práce budou prostudovány české a zahraniční odborné zdroje a informace z účetnictví zvoleného podniku. Na základě kritické analýzy, syntézy a komparace informací z dostupných zdrojů budou zpracována teoretická východiska práce. Pozornost bude zaměřena na přípustné metody oceňování majetku a závazků s navázáním na vyčíslení nákladů, na účetní zachycení a vykazování majetku a závazků k rozvahovému dni; na specifika vykazování výnosů, apod. Vycházející z předchozího zkoumání bude upozorněno na významné rozdíly ve zpracování podkladů pro účetní závěrku dle IFRS a dle české právní úpravy a také na úskalí, která převod účetní závěrky přináší. Nakonec budou analyzovány postupy při převodu účetní závěrky v konkrétní společnosti a budou navržena opatření k optimalizaci těchto procesů.

## Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

---

### Doporučené zdroje informací

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno : BizBooks, 2014. 344 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

FICBAUER, Jiří, FICBAUER, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5., aktualiz. vyd. Ost-rava: Key Publishing, 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.

<http://ec.europa.eu>

<http://www.deloitte.com>

<http://www.ey.com>

<http://www.iasb.org>

<http://www.iasplus.com>

<http://www.pwc.com>

JÍLEK, Josef, SVOBODOVÁ, Jitka. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012. 3., vyd. Praha: Grada, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.

JINDRÁK, Jaroslav. Sběrka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy s opravami pro rok 2014. 1., vyd. Olomouc: Anag, 2014. 304 s. ISBN 978-80-904256-5-1.

KRUPOVÁ, Lenka. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi: stav k 1.1.2009. 1., vyd. Praha: VOX, 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

MLÁDEK, Robert. Postupy účtování podle IFRS. 1., vyd. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

PASEKOVÁ, Marie a kol. Implementace IFRS do malých a středních podniků. 1., vyd. Praha: Wolter Kluwer ČR. 183 s. ISBN 978-80-7357-866-4.

RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2014: Průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2014 po rekodifikaci soukromého práva. 14., aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2014. 1144 s. ISBN 978-80-7263-853-6.

STROUHAL, Jiří. Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS/IFRS. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009. 203 s. ISBN 978-80-7357-474-1.

---

### Předběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

### Vedoucí práce

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 22. 02. 2015

### Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Optimalizace převodu účetní závěrky sestavené dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS na účetní závěrku dle českých právních předpisů" 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 10. března 2015

Marta Vitochová

## Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí diplomové práce paní Ing. Martě Stárové, Ph.D. za odborné vedení, rady a připomínky, které mi poskytla při zpracování práce. Děkuji také mojí rodině za podporu při studiu.

# **Optimalizace převodu účetní závěrky sestavené dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS)/IFRS na účetní závěrku dle českých právních předpisů**

---

## **Optimizing the Transfer of Financial Statements Compiled according to International Financial Reporting Standards (IAS)/IFRS to Financial Statements by Czech Legal Regulation**

### **Souhrn**

Tato diplomová práce se zabývá optimalizací převodu účetní závěrky sestavené dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS na účetní závěrku v souladu s českými právními předpisy. V literární rešerši je charakterizována současná situace v harmonizaci účetnictví, je provedena analýza účetní závěrky dle požadavků obou účetních rámců a je upozorněno na odlišnosti ve vykazování dle IFRS a dle českých právních předpisů. Ve vlastní práci jsou na praktickém příkladu provedeny analýzy jednotlivých částí výkazů sestavených dle IFRS konkrétní účetní jednotky, jsou definovány rozdíly, které vzniknou při vykazování dle českých právních předpisů, a je vypracován postup pro převod účetní závěrky. U účetních závěrek, sestavených dle obou účetních rámců, jsou porovnány struktury jednotlivých výkazů, včetně dopadu rozdílů ve vykazování na finanční ukazatele.

**Klíčová slova:** Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, české účetní předpisy, účetní závěrka, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, odlišnosti, náklady, výnosy, finanční analýza.

## **Summary**

This diploma thesis deals with Optimizing the Transfer of Financial Statements Compiled according to International Financial Reporting Standards (IAS)/IFRS to Financial Statements under Czech Legal Regulation. In the literary research the actual situation with accounting harmonization is characterized, the analysis of accounting closing according to both methods (IAS/IFRS and Czech GAAP) is realized, and the differences between the two accounting principles are raised up. In the frame of the own work, analysis of the specific parts of the financial statements made under IFRS throughout practical examples are done, the differences occurring are identified and a bridge is prepared to prepare transfer of accounting closing. On both accounting closing, prepared according to both principles, the structure of the financial statements are compared, including the impact of the differences on the reporting of financial indicators.

**Keywords:** International Financial Reporting Standards IFRS, Czech Accounting Standards, financial statements, balance sheet, profit and loss statement, differences, expenses, revenues, financial analysis.

## Obsah

<b>1. Úvod .....</b>	<b>5</b>
<b>2. Cíl práce a metodika.....</b>	<b>6</b>
<b>3. Přehled řešené problematiky .....</b>	<b>12</b>
<b>3.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) .....</b>	<b>12</b>
3.1.1 Vznik a vývoj IFRS .....	13
3.1.2 Struktura IFRS .....	15
3.1.3 Koncepční rámec finančního výkaznictví.....	15
3.1.4 Použití mezinárodní účetních standardů českými účetními jednotkami.....	17
<b>3.2 Účetní závěrka .....</b>	<b>18</b>
3.2.1 Účetní závěrka dle IFRS .....	19
3.2.2 Účetní závěrka dle českých účetních předpisů .....	21
<b>3.3 Základní rozdíly ve výkazech sestavených podle českých účetních předpisů a IFRS .....</b>	<b>23</b>
3.3.1 Oceňování položek účetní závěrky .....	25
3.3.2 Transakce v cizí měně.....	28
3.3.3 Dlouhodobý hmotný majetek.....	30
3.3.4 Nehmotná aktiva .....	32
3.3.5 Zásoby.....	35
3.3.6 Odpisy .....	36
3.3.7 Výnosy .....	38
3.3.8 Zaměstnanecké požitky.....	40
3.3.9 Daně ze zisku .....	42
<b>4. Vlastní práce.....</b>	<b>45</b>
<b>4.1 Charakteristika obchodní korporace.....</b>	<b>45</b>
<b>4.2 Zásady vedení účetnictví obchodní korporace.....</b>	<b>48</b>
4.2.1 Dlouhodobý majetek hmotný.....	48
4.2.2 Dlouhodobý majetek nehmotný.....	50
4.2.3 Zásoby.....	51
4.2.4 Pohledávky.....	52
4.2.5 Krátkodobý finanční majetek.....	52
4.2.6 Krátkodobé a dlouhodobé závazky.....	53
4.2.7 Transakce v cizích měnách .....	53
4.2.8 Odpisy .....	54
4.2.9 Zaměstnanecké požitky a benefity.....	55
4.2.10 Odložená daň .....	56
<b>4.3 Analýza rozdílů ve vykazování účetní závěrky dle IFRS a ČUP.....</b>	<b>56</b>
4.3.1 Rozdíly ve vykazování aktiv.....	57
4.3.2 Rozdíly ve vykazování u pasiv .....	64
4.3.3 Rozdíly ve vykazování u výsledkových účtů .....	69
4.3.4 Výkazy dle českých účetních předpisů po převodu.....	78
<b>5. Zhodnocení výsledků a doporučení.....</b>	<b>81</b>
<b>6. Závěr .....</b>	<b>88</b>
<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>90</b>



<b>Seznam tabulek .....</b>	<b>92</b>
<b>Seznam grafů.....</b>	<b>92</b>
<b>Seznam obrázků .....</b>	<b>93</b>
<b>Seznam příloh.....</b>	<b>93</b>
<b>Přílohy .....</b>	<b>94</b>

## 1. Úvod

V současné době dochází k rozšiřování obchodních aktivit zahraničních obchodních korporací v České republice. Pro mnohé české podnikatelské subjekty je tak umožněn další ekonomický rozvoj, ale zároveň jim vzniká povinnost přizpůsobit vykazování dosažených hospodářských výsledků a informací o finanční pozici v souladu s mezinárodními účetními standardy pro potřeby zahraničních mateřských společností.

Účetní informace, poskytované jednotlivými dceřinými společnostmi nadnárodní obchodní korporace, musí mít prostřednictvím výkazů globální charakter, musí být spolehlivé, srozumitelné a srovnatelné, aby bylo možné na jejich základě sestavit konsolidovanou účetní závěrku, realizovat efektivní podnikatelská rozhodnutí, porovnávat finanční pozici i výkonnost korporace.

Mezinárodním nástrojem harmonizace a regulace účetnictví v Evropské unii byly zvoleny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, jejichž počátek lze datovat v roce 1973. Standardy IFRS musí být dle požadavku Evropské unie uplatněny všemi obchodními společnostmi emitujícími veřejně obchodovatelné cenné papíry při sestavování konsolidované účetní závěrky, proto jsou zachyceny i v českých účetních předpisech.

Z důvodu celosvětového sjednocování účetních systémů jsou české účetní předpisy formou novelizací postupně přibližovány mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Přesto v současné době existuje mnoho významným rozdílů, vyplývajících z vlivu dalších národních zákonů či legislativních podmínek na účetní předpisy.

## 2. Cíl práce a metodika

Hlavním cílem diplomové práce je optimalizace převodu účetní závěrky sestavené dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS na účetní závěrku dle českých právních předpisů v konkrétní účetní jednotce, která je součástí mezinárodní obchodní korporace.

Dílčím cílem práce je rozbor jednotlivých prvků účetní závěrky sestavené dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a upřesnění odlišností při převodu na účetní závěrku dle českých právních předpisů.

Druhým dílčím cílem je sestavení účetní závěrky dle českých právních předpisů a porovnání rozdílů skladby účetních závěrek, sestavených dle rozdílných účetních rámců.

Podklady pro tuto diplomovou práci budou pořízeny sběrem dat z odborné literatury, z materiálů auditorských společností, které se problematikou Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS zabývají, a z jednotlivých vydaných standardů IFRS v původním znění, dostupných na webových stránkách Nadace pro IFRS. V praktické části budou použity informace z účetních závěrek konkrétní účetní jednotky, které jsou veřejně přístupné ve sbírce listin výpisu z obchodního rejstříku, dále také informace z účetních závěrek, předaných auditorské společnosti, které mohou být přístupné na vyžádání.

Před zpracováním teoretické části bude nezbytné prostudovat odbornou literaturu a ostatní uvedené materiály, zjištěné informace budou analyzovány, shrnuty a komparovány. Teoretická část práce bude zaměřena na obecnou charakteristiku a stručný popis vývoje Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Detailněji budou popsány standardy, dle kterých se ve vybrané účetní jednotce řídí sestavování účetní závěrky, a budou vysvětleny odlišnosti mezi účetními postupy obou účetních rámců.

Praktická část práce bude zaměřena na konkrétní českou účetní jednotku, která je součástí mezinárodní obchodní korporace. Účetnictví této české účetní jednotky je vedeno

v informačním systému mateřské společnosti a výstupy z tohoto systému jsou v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS. Souhrnné obraty jednotlivých účtů budou převedeny do tabulkového procesoru Excel, aby mohlo být provedeno začlenění ve výkazech dle IFRS. U každé položky bude dále analyzována obsahová náplň a bude navržena pozice při vykazování dle českých účetních předpisů. Na základě získaných informací bude vypracována převodní tabulka, pomocí které bude umožněno sestavení výkazů účetní závěrky dle českých účetních předpisů. Další pozornost bude zaměřena na rozdíly vzniklé převodem národní měny na vykazovanou měnu a rozdíly dle vykazování mezi účetními rámci v souladu se standardy. Na základě analýzy budou vybrány položky, které nebudou vykázány v účetní závěrce dle IFRS, protože nebudou splňovat požadavky pro uznání a vykázání. Poté může být sestavena účetní závěrka dle českých účetních předpisů a bude provedeno porovnání struktur jednotlivých výkazů, včetně dopadu rozdílu ve vykazování na finanční ukazatele.

Informace pro správné ekonomické řízení podniku a pro rozhodování interních a externích subjektů jsou získávány prostřednictvím **finanční analýzy**. Finanční analýzu lze využít ke komplexnímu zhodnocení finanční situace společnosti a prostřednictvím finanční analýzy je možné zjistit, zda je společnost dostatečně zisková, zda má vhodnou kapitálovou strukturu, zda společnost efektivně využívá svých aktiv, zda je společnost schopna včas splácet své závazky či další významné skutečnosti. Interním i externím uživatelům lze prostřednictvím výsledků finanční analýzy poskytnout informace ke zhodnocení současného stavu, které jsou nezbytné pro učinění správných rozhodnutí do budoucnosti (Knápková, 2013). Zdrojová data pro finanční analýzu jsou zahrnuta ve výkazech společnosti, které tvoří účetní závěrku (Landa, 2008). Mezi metody finanční analýzy patří vertikální a horizontální analýza majetkové i finanční struktury, analýza pomocí poměrových ukazatelů, do které patří ukazatele aktivity, likvidity a zadluženosti, pro výpočet kterých se využívají údaje ze základních účetních výkazů (Sedláček, 2008).

Za účelem zvýraznění odlišností ve vykazování dle českých účetních předpisů a IFRS budou porovnány vybrané ukazatele finanční analýzy, které budou stanoveny dle následujících vztahů.

### Ukazatel obratu celkových aktiv

Pomocí ukazatele obratu celkových aktiv z výnosů lze získat informace o míře efektivity využívání vlastních aktiv, neboli kolik peněžních jednotek výnosů je vygenerováno pomocí jedné peněžní jednotky aktiv (Paseková, 2012). Ukazatel obratu celkových aktiv vychází z následujícího vztahu:

$$\text{Obrat celkových aktiv} = \frac{\text{roční tržby celkem}}{\text{celková aktiva}} \quad (2.1)$$

### Ukazatel obratu stálých aktiv

Ukazatel obratu stálých aktiv je využíván při rozhodování, zda má společnost pořídit další produkční dlouhodobý majetek. Dle Sedláčka (2011) jsou nižší hodnoty ukazatele indikátorem pro omezení dalších investic. Výpočet ukazatele obratu stálých aktiv:

$$\text{Obrat stálých aktiv} = \frac{\text{roční tržby celkem}}{\text{stálá aktiva (dlouhodobý majetek)}} \quad (2.2)$$

### Doba obratu zásob

Pomocí ukazatele doby obratu zásob lze získat informace o průměrném počtu dní držení zásob ve společnosti do doby jejich zpracování nebo prodeje (Sedláček 2011). Doba obratu zásob je vyjádřena vztahem:

$$\text{Doba obratu zásob} = \frac{\text{zásoby celkem}}{\text{tržby}} \times \text{počet dní} \quad (2.3)$$

### **Doba obratu pohledávek**

Dobou obratu pohledávek je hodnocena průměrná doba splatnosti pohledávek z obchodních vztahů. Výše tohoto ukazatele je porovnávána se smluvní dobou splatnosti, kterou společnost uzavírá se svými odběrateli. Pokud je ukazatel doby obratu pohledávek vyšší než splatnost uvedená ve smlouvě, neplatí odběratelé své závazky včas (Sedláček, 2011). Doba obratu pohledávek je vyjádřena vztahem:

$$\text{Doba obratu pohledávek} = \frac{\text{obchodní pohledávky}}{\text{denní tržby na fakturu}} \times 360 \quad (2.4)$$

### **Doba obratu závazků**

Tímto ukazatelem je vyjadřována průměrná doba odkladu plateb sledované společnosti vůči jejím dodavatelům. Je možné také konstatovat, že tímto ukazatelem jsou podávány informace o platební morálce (Sedláček, 2011). Doba obratu závazků lze vypočítat z následujícího vztahu:

$$\text{Doba obratu závazků} = \frac{\text{závazky vůči dodavatelům}}{\text{denní tržby na fakturu}} \times 360 \quad (2.5)$$

### **Okamžitá likvidita**

Okamžitou likviditou je vyjadřována schopnost společnosti hradit krátkodobé závazky z vlastních hotovostních zdrojů (Paseková, 2011):

$$\text{Okamžitá likvidita} = \frac{\text{pohotovému platební prostředky}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (2.6)$$

## **Pohotová likvidita**

Pokrytí krátkodobých závazků krátkodobými pohledávkami a finanční hotovostí je vyjádřeno ukazatelem pohotové likvidity (Paseková, 2011):

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (2.7)$$

## **Běžná likvidita**

Ukazatel běžné likvidity může být v nejširším pojetí chápán jako schopnost společnosti přeměnit majetek na prostředky, které lze použít na úhradu krátkodobých závazků (Paseková, 2011). Ukazatel běžné likvidity je vyjádřen vztahem:

$$\text{Běžná likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (2.8)$$

## **Celková zadluženost**

Ukazatelem celkové zadluženosti je vyjadřován poměr celkových závazků k celkovým aktivům (Sedláček, 2011). K výpočtu ukazatele celkové zadluženosti lze dospět pomocí vzorce:

$$\text{Celková zadluženost} = \frac{\text{cizí kapitál}}{\text{celková aktiva}} \quad (2.9)$$

## **Dlouhodobá zadluženost**

Míra financování společnosti dlouhodobými cizími zdroji (např. úvěry, rezervami, dlouhodobými obchodními závazky) je dle Sedláčka (2011) vyjádřena vztahem:

$$\mathbf{Dlouhodobá\ zadluženost} = \frac{\mathbf{dlouhodobý\ cizí\ kapitál}}{\mathbf{celková\ aktiva}} \quad (2.10)$$

V závěrečné části vlastní práce budou na základě provedených analýz, zjištěných informací a na základě vypočtených finančních ukazatelů shrnuty podstatné výsledky a budou navržena konkrétní opatření k optimalizaci převodu účetní závěrky sestavené dle IFRS na účetní závěrku dle českých právních předpisů.



### 3. Přehled řešené problematiky

Teoretická část diplomové práce je věnována Mezinárodním standardům účetního výkaznictví, problematice účetní závěrky a odlišnostem při jejím sestavování dle českých právních předpisů a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

#### 3.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

Rozšiřováním podnikatelské činnosti na zahraniční trhy, růstem nadnárodních společností a rozvojem kapitálového trhu vyvstala potřeba vykazovat transparentní a srovnatelné finanční informace. Mezi dva nejvýznamnější světové účetní systémy, které vytvářejí jednotná pravidla účetního výkaznictví, patří americké Obecně uznávané účetní principy – US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS (*International Financial Reporting Standards*), jejichž cílem je vytváření takových jednotných standardů účetního výkaznictví, aby bylo možné investorům a ostatním zainteresovaným osobám poskytovat informace nezbytné pro rozhodování a řízení v jednotném finančním jazyku (Krupová, 2009).

Aktuálně platnou definici pojmu Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen IFRS) charakterizuje ve své publikaci Strouhal (2009), jedná se o standardy a interpretace přijaté Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). Zahrnují:

- Mezinárodní účetní standardy (IAS),
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a
- interpretace vytvořené Výborem pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějším Stálým interpretačním výborem (SIC).

### 3.1.1 Vznik a vývoj IFRS

Proces harmonizace účetnictví započal v sedmdesátých letech minulého století a v jeho průběhu lze diferencovat dvě etapy vývoje instituce, která Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vydává (Dvořáková, 2014).

- I. období od roku 1973 do roku 2000 zachycuje založení a působení Výboru pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB), jehož hlavním cílem bylo vytváření ucelených souborů účetních standardů pro účetní výkaznictví, které byly a jsou označovány zkratkou IAS (*International Accounting Standards*). Poradní sbor (*SAC – Standing Advisory Committee*) byl složen z odborníků účetní profese, interpretační sbor (*SIC – Standing Interpretations Committee*) vytvářel interpretace ke sporným účetním problémům, vzešlým z praxe (Dvořáková, 2014).
- II. období po roce 2000 je charakterizováno Radou pro Mezinárodní účetní standardy (*IASB – International Accounting Standard Board*), standardy vydávané jsou označovány termínem IFRS (*International Financial Reporting Standards*), v českém překladu Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Výbor pro interpretaci standardů mezinárodního účetního výkaznictví (*IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee*) reaguje na vzniklé účetní problémy tvorbou účetních postupů a pravidel a jednoznačným výkladem (Krupová, 2009).

V současné době jsou v platnosti jak standardy označené IAS (v průběhu existence jich vzniklo 41, některé byly zrušeny, jiné sloučeny), tak standardy pod názvem IFRS, kterých bylo do roku 2014 vydáno třináct, při jejichž vydání bylo zdůrazněno, že se jedná o standardizaci účetního výkaznictví, nikoli o standardizaci účtování (Dvořáková, 2014).

Standardy uvedené v tabulce č. 1 jsou platné k 1. 1. 2014. Překlad do češtiny byl převzat ze zdroje Strouhal (2009).

Tabulka 1 - Přehled standardů v IFRS

Standard	název (AJ)	překlad (ČJ)	standard	název (AJ)	překlad (ČJ)
IAS 1	<b>Presentation of Financial Statements</b>	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	IAS 33	<b>Earnings Per Share</b>	Zisk na akcii
IAS 2	<b>Inventories</b>	Zásoby	IAS 34	<b>Interim Financial Reporting</b>	Mezitimní účetní výkaznictví
IAS 7	<b>Statement of Cash Flows</b>	Výkazy peněžních toků	IAS 36	<b>Impairment of Assets</b>	Snížení hodnoty aktiv
IAS 8	<b>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</b>	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	IAS 37	<b>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</b>	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 10	<b>Events After the Balance Sheet Date</b>	Události po rozvahovém dni	IAS 38	<b>Intangible Assets</b>	Nehmotná aktiva
IAS 11	<b>Construction Contracts</b>	Smlouvy o zhotovení	IAS 39	<b>Financial Instruments: Recognition and Measurement</b>	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 12	<b>Income Taxes</b>	Daně ze zisku	IAS 40	<b>Investment Property</b>	Investice do nemovitostí
IAS 16	<b>Property, Plant and Equipment</b>	Pozemky, budovy, zařízení	IAS 41	<b>Agriculture</b>	Zemědělství
IAS 17	<b>Leases</b>	Leasingy	IFRS 1	<b>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</b>	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IAS 18	<b>Revenue</b>	Výnosy	IFRS 2	<b>Share-based Payment</b>	Úhrady vázané na akcie
IAS 19	<b>Employee Benefits</b>	Zaměstnanecké požitky	IFRS 3	<b>Business Combination</b>	Podnikové kombinace
IAS 20	<b>Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</b>	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory	IFRS 4	<b>Insurance Contracts</b>	Pojistné smlouvy
IAS 21	<b>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</b>	Dopady změn měnových kurzů	IFRS 5	<b>Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operation</b>	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti
IAS 23	<b>Borrowing Costs</b>	Výpůjční náklady	IFRS 6	<b>Exploration for and Evaluation of Mineral Resources</b>	Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů
IAS 24	<b>Related Party Disclosures</b>	Zveřejnění spřízněných stran	IFRS 7	<b>Financial Instruments: Disclosures</b>	Finanční nástroje: zveřejňování
IAS 26	<b>Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans</b>	Penzijní plány	IFRS 8	<b>Operating segments</b>	Provozní segmenty
IAS 27	<b>Consolidated and Separate Financial Statements</b>	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	IFRS 9	<b>Financial Instruments</b>	Finanční nástroje
IAS 28	<b>Accounting for Investments in Associates</b>	Investice do přidružených podniků	IFRS 10	<b>Consolidates Financial Statements</b>	Konsolidovaná účetní závěrka
IAS 29	<b>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</b>	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	IFRS 11	<b>Joint Arrangements</b>	Společná uspořádání
IAS 31	<b>Financial Reporting of Interest in Joint Ventures</b>	Účasti na společném podnikání	IFRS 12	<b>Disclosure of Items in Other Entities</b>	Zveřejnění účastí v jiných účetních jednotkách
IAS 32	<b>Financial Instruments: Disclosures and Presentation</b>	Finanční nástroje: vykazování	IFRS 13	<b>Fair Value Measurement</b>	Oceňování v reálné hodnotě

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014

Proces tvorby standardů je tvořen z povinných a nepovinných kroků, na webových stránkách IFRS jsou aktualizovány projednávané návrhy, do kterých může svými názory zasahovat i odborná veřejnost z celého světa (Dvořáková, 2014).

### **3.1.2 Struktura IFRS**

Publikace obsahující kompletní, aktualizovanou verzi Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, kterou každoročně vydává IASB, obsahuje předmluvu, první stěžejní obsahovou část – Koncepční rámec, jednotlivé standardy, interpretace, významový slovník vybraných výrazů a rejstřík (Dvořáková, 2014).

Jednotlivé standardy jsou zpravidla vydávány v následující formální struktuře (Dvořáková, 2014):

- obsah
- úvod (obsahuje stručné shrnutí obsahu, tj. důvody pro vydání a hlavní východiska)
- text standardu (dle předmětu může obsahovat cíl, rozsah působnosti, pravidla rozpoznání vykládaného prvku či pravidla uznání, ocenění v okamžiku rozpoznání a k bilančnímu dni, zveřejnění, datum účinnosti)
- dodatky, ilustrační příklady, aplikační poznámky či příručky
- zdůvodnění závěrů a vysvětlení důvodů, proč bylo dané řešení přijato
- implementační příručka (pouze u některých standardů)
- tabulkový přehled změn provedených ve standardu (v případě změn standardu od posledního vydání)

### **3.1.3 Koncepční rámec finančního výkaznictví**

Základní součástí IFRS je Koncepční rámec, schválený v roce 1989, procházející však rozsáhlou aktualizací, neboť určité části jeho textu zastaraly a definice nově vzniklých pojmů naopak chyběla (Krupová, 2009). Jedná se o jediný nečíslovaný „standard“, který je společný pro všechny standardy a vymezuje základní pojmy nezbytné pro přípravu

a předkládání účetní závěrky. Obecné principy uveřejněné v Koncepčním rámci se použijí v případě, chybí-li úprava určité oblasti v jiných standardech, dojde-li však k nesouladu mezi požadavkem konkrétního standardu s Koncepčním rámcem, přednost má úprava vyžadovaná konkrétním standardem (Dvořáková, 2014).

V Koncepčním rámci jsou definovány základní prvky účetní závěrky – aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady – tak, aby účetní závěrka, sestavená použitím správních účetních metod, poskytla určenému okruhu uživatelů informace o věrném a pravdivém obrazu ekonomické situace v podniku<sup>1</sup> (Ficbauer, 2012). Výstupem finančního účetnictví bývá především výkaz o finanční situaci (dříve označován pojmem rozvaha), který informuje o finanční situaci, výkaz o úplném výsledku hospodaření, poskytující informace o výkonnosti, a informace o změnách ve finanční situaci jsou obsaženy ve výkazech cash-flow a přehledu o změnách vlastního kapitálu.

Koncepční rámec vymezuje (Jílek, 2013):

- cíl obecného účetního výkaznictví, kterým je poskytnutí finančních informací o vykazující jednotce, za předpokladu sestavení účetní závěrky na aktuální bázi, což znamená, že výnosy a náklady jsou účtovány v období, kdy k nim dochází, přestože nebyly finančně realizovány
- kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací, zejména relevantnost, věrná reprezentace, srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost, které zvyšují užitečnost prezentovaných informací
- předpoklad trvání účetní jednotky
- části účetní závěrky týkající se finanční pozice a části týkající se výkonnosti
- vykazování položek v účetní závěrce
- problematiku oceňování položek účetní závěrky, která je však dle názoru Krupové (2009) řešena nedostatečně, neboť v Koncepčním rámci jsou uvedeny pouze čtyři oceňovací základy, avšak v IFRS se používají i další základny
- koncept udržení finančního a fyzického kapitálu

---

<sup>1</sup> Pojem „podnik“ byl zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, nahrazen pojmem obchodní závod. Pojem podnik bude uváděn z důvodu zachování autentičnosti s literárními zdroji k této práci.

### **3.1.4 Použití mezinárodní účetních standardů českými účetními jednotkami**

Všechny společnosti v Evropské unii, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů Evropské unie, musí povinně od roku 2005 vykazovat účetní závěrky v souladu se standardy IFRS. IFRS standardy aplikují i další zákonem stanovené společnosti, přestože jejich akcie nejsou obchodovatelné na burze. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou používány i globálně, převážně jsou v zemích mimo Evropskou unii vyžadovány pro všechny domácí kótované společnosti, v nemalém počtu zemí jsou vyžadovány i pro domácí nekótované společnosti, mezi které patří finanční instituce a banky. Některé země, s výjimkami nebo bez, IFRS povolují. Nárůst uživatelů IFRS byl zaznamenán obzvláště v méně rozvinutých zemích, které pravděpodobně neměly úplnou vlastní právní úpravu účetnictví a IFRS zavedly jako jedinou povinnou účetní normu pro všechny jednotky (Dvořáková, 2014).

Na webových stránkách nadace pro IFRS a IASB jsou zveřejněny výsledky analýzy uplatňování mezinárodních účetních standardů, do které se dosud zapojilo 130 zemí. Zástupci jednotlivých zemí (za Českou republiku se této analýzy zúčastnilo Ministerstvo financí ČR v roce 2013) popisují v profilových dotaznících používání standardů. Ve sto pěti zemích je vyžadováno použití IFRS pro všechny nebo většinu společností kótovaných na burze a finanční instituce, čtrnáct jurisdikcí IFRS spíše dovolují, než požadují, tři jurisdikce vyžadují IFRS pro finanční instituce, ve dvou jurisdikcích probíhá proces přijímání IFRS v plném rozsahu a pouze sedm jurisdikcí používají národní normy (Komora auditorů České republiky, 2014).

V České republice jsou mezinárodní účetní standardy používány pro účtování a sestavení účetní závěrky účetními jednotkami, které jsou obchodními společnostmi a jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, nebo účetními jednotkami, tvořícími součást konsolidačního celku, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS (Jindrák, 2014). Ostatní podnikatelé a společnosti, pokud nejsou emitenty veřejně obchodovaných cenných papírů, mohou přímo používat IFRS při sestavování konsolidovaných účetních závěrek, ale tato

skutečnost nemá žádný vliv na sestavení „daňové závěrky“, která musí být sestavena podle českých předpisů.

V zákonu o účetnictví č. 563/1991 Sb. jsou vymezeny účetní jednotky, které při sestavení účetní závěrky použijí mezinárodní účetní standardy (Ryneš, 2014):

- *„Účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie.“* (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., §19 odst. 1)
- *„Pokud došlo k přijetí cenných papírů emitovaných účetní jednotkou podle odstavce 1 k obchodování na evropském regulovaném trhu k jinému dni než k prvnímu dni účetního období, účetní jednotka, která dosud nepoužívá mezinárodní účetní standardy, rozhodne o jejich použití již od počátku účetního období následujícího po účetním období, v němž byly cenné papíry k takovému obchodování přijaty.“* (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 19 odst. 2)
- *„Konsolidující účetní jednotka, která je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy.“* (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 23a odst. 1)
- *„Konsolidující účetní jednotky neuvedené v odstavci 1 mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky použít mezinárodní účetní standardy.“* (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 23a odst. 2)

### **3.2 Účetní závěrka**

Účetní jednotky mají povinnost sestavit řádnou účetní závěrku za rozhodné období, kterým je zpravidla kalendářní rok. Účetní závěrku je možné ve stručnosti charakterizovat jako povinný soubor finančních výkazů. Prostřednictvím finančních výkazů jsou uživatelům (daňovým orgánům, akcionářům nebo společníkům, bankám, burzám, věřitelům, veřejnosti) poskytovány informace o hospodaření společnosti za dané období, o majetkové, finanční a důchodové situaci účetní jednotky (Ryneš, 2014).

Před sestavením účetní závěrky probíhají v účetní jednotce závěrkové práce, které upravují účetnictví doučtováním účetních případů, které se v průběhu roku neúčtují, např. časové rozlišení nákladů a výnosů, vyúčtování dohadných a opravných položek, rezerv, výpočet splatné a odložené daně, opravy zůstatků účtů na základě inventarizace, po jejichž dokončení jsou uzavřeny účetní knihy včetně zúčtování výsledku hospodaření za příslušné období (Ryneš, 2014).

V jednotlivých účetních standardech, podle kterých se účetní závěrka sestavuje, je stanoven obsah, rozsah a podoba účetní závěrky.

### **3.2.1 Účetní závěrka dle IFRS**

Výkazy sestavené podle Mezinárodních účetních standardů se vyznačují stručností, neboť se v nich uvádějí pouze významné položky, avšak podrobnější vysvětlení je uvedeno v příloze. Součástí účetní závěrky, která se sestavuje podle IFRS, jsou uvedeny ve standardu IAS 1 – Presentace účetní závěrky (Krupová, 2009):

- výkaz o finanční situaci
- výkaz o úplném výsledku hospodaření
- výkaz změn vlastního kapitálu
- výkaz o peněžních tocích
- příloha obsahující přehled podstatných účetních politik a další vysvětlující poznámky

Výkaz o finanční situaci (dříve rozvaha) nemá předepsaný závazný formát, samostatně se musí vykazovat celková aktiva a celkové závazky, jejich klasifikace mezi krátkodobé a dlouhodobé a je stanoven minimální obsah. Také je standardem povoleno použití klasifikace podle likvidity, pokud touto prezentací budou zveřejněny relevantnější informace. Aktiva a závazky nesmí být podle IFRS vzájemně kompenzovány, s výjimkou případů povolených ve standardech. Jako krátkodobá se vykazují aktiva určená k prodeji nebo spotřebě během obvyklého provozního cyklu. Minimálně vykazovanými aktivy jsou:



pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí, nehmotná aktiva, finanční aktiva, investice, o kterých je účtováno ekvivalenční metodou, biologická aktiva, zásoby, obchodní a jiné pohledávky, splatná i odložená daňová pohledávka k dani ze zisku<sup>2</sup>, peníze a peněžní ekvivalenty a aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji. Jako krátkodobé se klasifikují závazky, jejich splatnost je do dvanácti měsíců od rozvahového dne. Minimálně vykazovaná pasiva jsou: základní kapitál a ostatní součásti vlastního kapitálu, menšinový podíl prezentovaný ve vlastním kapitálu, finanční závazky, rezervy, obchodní a jiné závazky, daňové závazky ze zisku splatné a odložené, závazky a závazky zahrnuté ve vyřazované skupině (PriceWaterhouseCoopers, 2009).

Základními prvky výkazu o úplném výsledku hospodaření, zahrnujícím výkaz zisků a ztrát a ostatní výsledek hospodaření, jsou náklady a výnosy. Pro tento výkaz není také předepsán standardní formát, je stanoven minimální obsah a náklady se vykazují podle účelu nebo podle druhu. Minimálně vykazovanými položkami jsou: výnosy, finanční náklady, podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených společností a společných podniků účtovaný ekvivalenční metodou, daňové náklady jmenované ve standardu Daně ze zisku, výsledek hospodaření z ukončovaných činností po zdanění, hospodářský výsledek z prodeje aktiv tvořících ukončené činnosti po zdanění, jednotlivé složky „ostatního výsledku hospodaření“<sup>3</sup>, podíl přidružených a společných podniků na ostatním úplném výsledku hospodaření při použití ekvivalenční metody, úplný výsledek hospodaření celkem. Dalšími povinně zveřejňovanými informacemi jsou výsledek hospodaření a úplný výsledek hospodaření za období připadající menšinovému podílu a vlastníkům mateřské společnosti (Krupová, 2009).

Výkaz o změnách vlastního kapitálu obsahuje informace o úplném výsledku hospodaření a o kapitálových transakcích, mající vliv na změny každé kategorie vlastního kapitálu (Ernst & Young, 2013).

---

<sup>2</sup> V daních ze zisku jsou zahrnuty všechny tuzemské i zahraniční daně a každá účetní jednotka je povinna zjistit a zachytit je v účetních výkazech, v souladu s platnými zákony příslušné země.

<sup>3</sup> Mezi složky „ostatního výsledku hospodaření“ jsou zahrnovány položky, které mohou být v budoucnu reklasifikovány do výsledku hospodaření nebo položky, které se v budoucnu nestanou součástí výsledku hospodaření (nemůže u nich dojít k reklasifikaci).

Výkaz o peněžních tocích člení přítoky i odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na provozní činnost, investiční činnost a finanční činnost a lze jej vyhotovit přímou i nepřímou metodou (PriceWaterhouseCoopers, 2009).

V příloze k účetní závěrce podle IFRS jsou uváděny povinné informace, které jsou specifikovány v jednotlivých standardech (Ernst & Young, 2013).

### **3.2.2 Účetní závěrka dle českých účetních předpisů**

Sestavení účetní závěrky v České republice upravuje Zákon o účetnictví 563/1991 Sb. a prováděcí Vyhláška č. 500/2002 Sb., kde je vymezen obsah i rozsah. Účetní závěrka v plném rozsahu se skládá z následujících součástí (Ryneš, 2014):

- rozvaha (balance)
- výkaz zisku a ztráty (výsledovka)
- příloha
- přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu<sup>4</sup>

Účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavovat účetní jednotky, vymezené v Zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb. §20. Výkazy přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu nejsou povinnou součástí zjednodušené účetní závěrky.

V českých účetních předpisech je definována směrná účtová osnova a uspořádání jejích jednotlivých prvků v rozvaze a výsledovce. U každé položky ve výkazech jsou uvedeny údaje za běžné období i za srovnatelné minulé období, výkazy se sestavují v českých korunách a měrnou jednotkou jsou celé tisíce Kč, případně miliony Kč (pokud brutto aktiva jsou větší než 10 mld. Kč). Základním předpokladem sestavených výkazů je

---

<sup>4</sup> Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou povinnou součástí účetní závěrky pro účetní jednotky vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období bylo dosaženo nebo překročeno částky 40 000 000 Kč u celkových aktiv a 80 000 000 Kč v ročním úhrnu čistého obratu.

bilanční rovnost mezi položkami celkových aktiv a celkových pasiv a rovnost výsledku hospodaření ve výsledovce a výsledku hospodaření uvedeným v rozvaze (Ryneš, 2014).

V **rozvaze** jsou uspořádány informace o zůstatcích majetkových účtů, členěných na dlouhodobá aktiva (pohledávky za upsaný základní kapitál, dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek), na oběžná aktiva (zásoby, dlouhodobé pohledávky, krátkodobé pohledávky, krátkodobý finanční majetek, časové rozlišení) na straně jedné a informace o zdrojích financování, pasivech, členěných na vlastní kapitál (základní kapitál, kapitálové fondy, fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let, výsledek hospodaření běžného účetního období), na cizí zdroje (rezervy, dlouhodobé závazky, krátkodobé závazky, bankovní úvěry a výpomoci, časové rozlišení) na straně druhé (Ryneš, 2014).

**Výkaz zisku a ztráty** je členěn stupňovitě a příslušné mezisoučty rozdělují úroveň hospodaření do provozní hospodářské činnosti, finanční činnosti a mimořádné činnosti. Výkaz zobrazuje výsledek hospodaření za účetní období a výsledek hospodaření před zdaněním. Minimální rozsah, uspořádání a označování jednotlivých položek ve výkazu zisků a ztrát je předepsán ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. (Ryneš, 2014).

**Příloha k účetní závěrce**, jejíž povinné uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací je upraveno ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb., musí obsahovat informace týkající se identifikace účetní jednotky, dne jejího vzniku, dne zahájení činnosti, údaje o ovládajících osobách, zásadních změnách v uplynulém účetním období, úhrnné údaje o zaměstnancích a o osobách, které jsou členy řídicích orgánů<sup>5</sup>, informace o aplikaci obecných účetních zásad, použitých účetních metodách, způsobech oceňování a odpisování, doplňující informace k rozvaze a výsledovce, časově rozlišené pohledávky a dluhy a informace, které nejsou vykázány v rozvaze (Ryneš, 2014).

V **přehledu o peněžních tocích** jsou uváděny peněžní toky z provozních, investičních nebo finančních činností. Dle českých účetních předpisů je umožněno použití přímé

---

<sup>5</sup> Údaje o osobách, které jsou členy řídicích orgánů, musí být vyčleněny z úhrnných údajů a musí obsahovat počet a výši osobních nákladů členů řídicích orgánů. Dále musí být uvedeny odměny osobám, které jsou statutárním orgánem, členy statutárních a dozorčích orgánů, včetně výše vzniklých nebo sjednaných penzijních dluhů bývalých členů vyjmenovaných orgánů.

a nepřímé a metody. Pokud jsou údaje o peněžních tocích uvedeny v příloze, nemusí se sestavovat samostatný výkaz (Erns & Young, 2013).

**Přehled o změnách vlastního kapitálu** je povinný jen pro vybrané společnosti, zejména pro finanční instituce (PriceWaterhouseCoopers, 2009). Ve výkazu jsou obsaženy informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých položek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny a přehled vyplacených podílů na zisku a zdrojů, ze kterých bylo čerpáno (Ryneš, 2014). Uspořádání a obsahové vymezení přehledů o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu vymezuje Vyhláška č. 500/2002 Sb.

### **3.3 Základní rozdíly ve výkazech sestavených podle českých účetních předpisů a IFRS**

Česká účetní jednotka je povinna vést své účetnictví od svého vzniku dle právních norem za účelem zjištění základu daně z příjmů. Prioritou jsou tudíž potřeby státu, nikoli potřeby trhu a investorů (Ficbauer, 2012).

Mezi odlišnosti ve vykazování podle českých účetních předpisů (dále jen ČUP) a IFRS patří především (PriceWaterhouseCoopers, 2009):

- měna použitá při vykazování
  - IFRS: finanční výkazy lze předkládat v jiné měně
  - ČUP: vykazování pouze v české měně
- součástí účetní závěrky
  - IFRS: výkaz o finanční situaci, výkaz úplného výsledku hospodaření, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu, za dvě účetní období, účetní postupy a komentář
  - ČUP: rozvaha, výkaz zisků a ztrát, příloha obsahující účetní postupy a komentáře. Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích jsou pro velké množství jednotek nepovinné. Údaje ve výkazech jsou uváděny za dvě období – běžné a minulé.

- formát rozvahy a výkazu zisků a ztrát
  - IFRS: není předepsán závazný formát, jsou jen vymezeny určité položky, které musí být ve výkazech uvedeny
  - ČUP: je předepsáno závazné uspořádání, přípustné je podrobnější členění
- mimořádné položky
  - IFRS: jsou zakázány
  - ČUP: lze do nich zahrnout nahodile se vyskytující události, operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku
- výkaz úplného výsledku hospodaření (změny jiné než vyplývající z transakcí s vlastníky)
  - IFRS: musí být vykázány buď v jednom výkazu (výkaz úplného výsledku hospodaření) nebo ve dvou výkazech (výsledovka a výkaz úplného výsledku hospodaření)
  - ČUP: v rámci přehledu o změnách vlastního kapitálu
- výkaz změn vlastního kapitálu
  - IFRS: vykazují se zde odděleně změny jednotlivých položek vlastního kapitálu za uplynulé účetní období, úplný výsledek hospodaření, dopady retrospektivně aplikované změny účetní metody a retrospektivního přepočtu (změny v účetní politice, ke kterým došlo v minulých účetních obdobích a které měly vliv na změny jednotlivých položek vlastního kapitálu), transakce s vlastníky (vklady do podniku, výběry kapitálu, rozhodnutí o výplatě dividend)
  - ČUP: výkaz není povinný pro všechny jednotky, podniky mimo finanční instituce mohou pohyby ve vlastním kapitálu uvést v příloze
- výkaz peněžních toků
  - IFRS: jsou zde vykázány přítoky i odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, pro sestavení výkazu lze použít metodu přímou nebo nepřímou
  - ČUP: pro sestavení lze použít přímou nebo nepřímou metodu, za finanční aktiva se považují také poštovní známky a poukázky, existují výjimky z povinného vykazování

- změny účetních postupů
  - IFRS: je prováděno přehodnocení srovnatelných údajů a počátečního nerozděleného zisku z předcházejícího roku, pokud není výslovně omezeno v jednotlivých standardech
  - ČUP: změny účetních metod jsou vykazovány v položce vlastního kapitálu „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ pouze v případě, jedná-li se o významné operace ovlivňující vlastní kapitál, v praxi se může jednat například o změny metod oceňování zásob
- opravy významných chyb
  - IFRS: je povolena úprava údajů srovnávacího období, v určitých případech musí být upravena počáteční rozvaha srovnávacího období
  - ČUP: opravy významných chyb (např. nezaúčtování nákladu nebo výnosu, či chybné účtování nákladu do aktiv) jsou vykazovány v položce vlastního kapitálu „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ pouze v případě, jedná-li se o významné operace ovlivňující vlastní kapitál

U obou účetních rámců jsou i přes uvedené odlišnosti vyžadovány srozumitelné, relevantní, spolehlivé a srovnatelné účetní informace.

### 3.3.1 Oceňování položek účetní závěrky

Zásadním metodickým prvkem obou účetních rámců je oceňování. Použití odlišných metod oceňování v účetnictví dle IFRS a v účetnictví dle českých účetních předpisů má tak za následek rozdílnou výši vykazovaných aktiv a závazků ve výkazech. Oceňování majetku a závazků je prováděno jak k okamžiku uskutečnění účetního případu, tak k rozvahovému dni. Přístup k oceňování je odlišný, pokud je předpokládáno, že podnik ukončí v budoucnu svou činnost (Dvořáková, 2014).

#### ➤ oceňování dle IFRS

Oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky dle IFRS jsou vymezeny v Koncepčním rámci:

- **historické náklady** (*historical cost*) – aktiva a závazky jsou vykazovány v částce, která byla původně vynaložena na jejich pořízení, tzn. v částce, která byla poskytnuta nebo přijata k datu jejich vzniku. Bezúplatně nabytá aktiva se oceňují odhadnutou částkou, kterou by subjekt vynaložil na jejich získání v době pořízení. Závazky jsou vykazovány v očekávané částce, kterou by subjekt vynaložil při jejich úhradě (Dvořáková, 2014).
- **běžná cena** (*current cost*) – momentální cena aktiv, která by byla zaplacená, kdyby subjekt pořizoval stejné nebo podobné aktivum k témuž datu ocenění. Závazky jsou zaúčtovány v nediskontované částce, kterou by bylo nutno vynaložit k jejich vypořádání k datu ocenění (Jílek, 2012).
- **realizovaná / vypořádací hodnota** (*realisable / settlement value*) – aktiva jsou vykazována v odhadované prodejní ceně, závazky jsou dle této metody oceňovány ve vypořádacích hodnotách, tj. v částkách, které bude třeba vynaložit k jejich úhradě (Dvořáková, 2014).
- **současná hodnota** (*present value*) – aktiva jsou vedena v diskontované hodnotě budoucích čistých příjmů a závazky jsou vedeny v diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, a to dle očekávání tvorby nebo vypořádání v běžném podnikání (Dvořáková, 2014).

Nejčastější užívanou oceňovací bází je historická cena, kterou lze kombinovat s ostatními oceňovacími základnami. Dle některých tvrzení nemá historická cena dostatečnou vypovídací schopnost a účinně neřeší neustále probíhající změny cen.

Definice ocenění na bázi reálné hodnoty se vyskytovala v různých standardech, avšak její obecná úprava nebyla zahrnuta v Koncepčním rámci. Sjednocení a upřesnění přístupů k oceňování v reálné hodnotě bylo po dlouhém úsilí vyřešeno přijetím standardu IFRS 13 – Oceňování v reálné hodnotě (*Fair Value Measurement*), který platí od roku 2013 (Dvořáková, 2014):

- **reálná hodnota** (*fair value*) – aktiva a pasiva mohou být vykazována v tržních cenách, které jsou ke dni ocenění výstupními cenami účastníka trhu, jenž vlastní aktivum nebo dluží závazek. Není-li tržní cena ke dni ocenění zjistitelná, lze použít

jiné oceňovací techniky tak, aby bylo maximalizováno použití příslušných zjistitelných vstupů a minimalizovány nezjistitelné vstupy (Nadace pro IFRS, 2014).

Ve standardu IFRS 13 jsou účastníci trhu definováni jako na sobě navzájem nezávislí prodávající a kupující s odbornými znalostmi, kteří jsou obeznámeni s předmětem transakce, jsou způsobilí, ochotni a ničím nenuceni transakci s aktivem či závazkem uzavřít. Za reálnou hodnotu je považována cena, která by byla získána prodejem aktiva nebo zaplacená za převzetí závazku v rámci řádné transakce mezi účastníky trhu ke dni ocenění. Pozorovatelnými vstupy jsou veřejně dostupné tržní informace, na jejichž základě budou pravděpodobně stanoveny tržní ceny (Publications Office of the European Union).

#### ➤ **oceňování dle ČUP**

České účetní jednotky se při oceňování nabytého majetku nebo při přírůstku závazků řídí Zákonem o účetnictví, ve kterém jsou obsaženy definice oceňovaného majetku a závazků, metody ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu a metody ocenění k rozvahovému dni.

Ryneš (2014) ve své publikaci uvádí možné stanovení cen a oceňovacíchází k okamžiku uskutečnění účetního případu:

- **pořizovací cena** – zahrnuje veškeré náklady na pořízení majetku v souladu s účetními metodami (např. fakturační cenu majetku, náklady na přepravu, montáž, clo a další náklady, které s nákupem majetku souvisí)
- **vlastní náklady** – u majetku vytvořeného vlastní činností zahrnuje cena přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost včetně nepřímých nákladů, které byly při výrobě nebo jiné činnosti vynaloženy. U zásob vytvořených vlastní činností nejsou v ceně zahrnuty nepřímé náklady nebo je zahrnuta pouze jejich část v souladu s vnitřními směrnici účetní jednotky či v souladu s použitou účetní metodou.
- **reprodukční pořizovací cena** – je cena, stanovená účetní jednotkou nebo soudním znalcem, kterou by měl majetek v době, kdy se o něm účtuje



K oceňování vymezených aktiv a závazků k rozvahovému dni jsou Zákonem o účetnictví vyžadovány (Ryneš, 2014):

- **reálná hodnota** – cenné papíry s taxativně vyjmenovanými výjimkami, deriváty, majetek a závazky, u kterých ukládá ocenění reálnou hodnotou zvláštní zákon, majetek a závazky, popř. jejich část zajištěná deriváty, pohledávky nabyté za účelem obchodování a závazky vrátit cenné papíry, které byly účetní jednotce zcizeny, a do okamžiku ocenění je nezískala zpět, musí být oceněny reálnou hodnotou. Reálná hodnota může být stanovena tržní hodnotou, odhadem, posudkem znalce nebo stanovením dle zvláštních předpisů pro oceňování.
- **ocenění ekvivalencí (protihodnotou)** – využívá se pro ocenění podílu nebo majetkové účasti v podnicích s rozhodujícím nebo podstatným vlivem, které jsou zahrnuty v dlouhodobém majetku.

### 3.3.2 Transakce v cizí měně

Zachycení účetních operací v cizích měnách je přípustné v obou účetních rámcích, postupy a pravidla pro používání směnných kurzů při přepočtu transakcí a způsoby vykazování jsou upraveny v příslušných předpisech. Za transakci v cizí měně lze považovat transakci, která je vyjádřena v cizí měně, nebo vyžaduje vypořádání v cizí měně (Dvořáková, 2014).

#### ➤ transakce v cizí měně dle IFRS

Problematika cizích měn je v IFRS především upravena standardem IAS 21 – Dopady změn měnových kurzů (*The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*). Tento standard vysvětluje používání směnných kurzů při přepočtu transakcí v cizích měnách a vykazování dopadů změn kurzů v účetních závěrkách (Krupová, 2009).

V IFRS je požadováno ocenění rozvahy a úplného výsledku hospodaření ve funkční měně, kterou si určí společnost, následně lze prezentovat výkazy v jakékoli měně. Funkční měnou se rozumí taková měna, ve které probíhá největší počet ekonomických transakcí společnosti. Může se jednat například o měnu, v níž jsou určeny ceny zboží a služeb, v níž

jsou vytvářeny zdroje finančních aktivit nebo měnu mateřské společnosti dle stupně vykazovaných aktivit v rámci zahraniční jednotky (Krupová, 2009).

Pro přepočet směnných kurzů ke dni realizace lze využít buď denní kurz, průměrný týdenní nebo měsíční kurz. Nedoporučuje se používání průměrných kurzů při velkém kolísání kurzu. Pro přepočet kurzu k rozvahovému dni jsou v IFRS rozlišovány peněžní a nepeněžní vykazované položky. Nepeněžní položky, za které jsou například považovány investice do nemovitostí, jsou vedeny buď v historické měně a vykázány jsou kurzem k datu transakce nebo v reálné hodnotě a přepočítávají se kurzem *fair value*<sup>6</sup> hodnoty. Peněžní položky v cizí měně jsou přepočítávány kurzem rozvahového dne. Kapitalizace kurzových rozdílů vyplývající ze silné devalvace měny není dle IFRS možná (Ficbauer, 2012).

#### ➤ **transakce v cizí měně dle ČUP**

České účetní předpisy ukládají účetním jednotkám vést účetnictví v české měně a současně evidovat majetek, závazky a další vybrané položky v měně uskutečněné transakce. U položek evidovaných v cizí měně musí být souběžně použit přepočet na české koruny. V okamžiku uskutečnění účetního případu v cizí měně mohou účetní jednotky použít pro přepočet směnný kurz vyhlášený Českou národní bankou ke dni transakce nebo pevný kurz (roční, pololetní, čtvrtletní, měsíční). V případě oficiálně vyhlášené devalvace je účetní jednotka povinna pevný kurz upravit. Metody používání kurzového přepočtu musí mít účetní jednotka uvedeny ve vnitropodnikové směrnici a musí být obsaženy i v příloze účetní závěrky (Ryneš, 2014).

K rozvahovému dni jsou české účetní jednotky povinny přepočítat pohledávky, závazky, ceniny a peněžní prostředky kurzem devizového trhu stanoveným Českou národní bankou. Vzniklé kurzové rozdíly se účtují na vrub nákladů nebo ve prospěch výnosů. Kurzové rozdíly vzniklé z přepočtu majetkových cenných papírů a podílů v cizí měně neoceňovaných reálnou hodnotou a ekvivalencí jsou vyúčtovány souvztažně na kapitálový účet oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků. Kurzový rozdíl

---

<sup>6</sup> Používání výrazu *fair value* (= reálná hodnota), je velmi rozšířen i v odborné literatuře a není do českého jazyka překládán.

zjištěný u dluhových cenných papírů v cizí měně neoceňovaných reálnou hodnotou se účtuje na vrub finančních nákladů nebo ve prospěch finančních výnosů. Cenné papíry v cizí měně oceněné reálnou hodnotou a majetkové účasti oceněné ekvivalencí již zahrnují kurzové rozdíly, a proto se o nich samostatně neúčtuje (Ryneš, 2014).

### 3.3.3 Dlouhodobý hmotný majetek

Mezi významnou položku aktiv u většiny společností lze zařadit majetek dlouhodobého charakteru, který je používán k dosahování cílů výdělečné činnosti (Mládek, 2009).

#### ➤ dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS

Problematika dlouhodobého hmotného majetku, užívaného vlastníkem, je v IFRS řešena standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení (*Property, Plant and Equipment*). Jedná se o majetek, u něhož se očekává využití po dobu delší, než je jedno účetní období, společnost jej musí využívat ke své výdělečné činnosti a cena majetku je spolehlivě určitelná (Krupová, 2009).

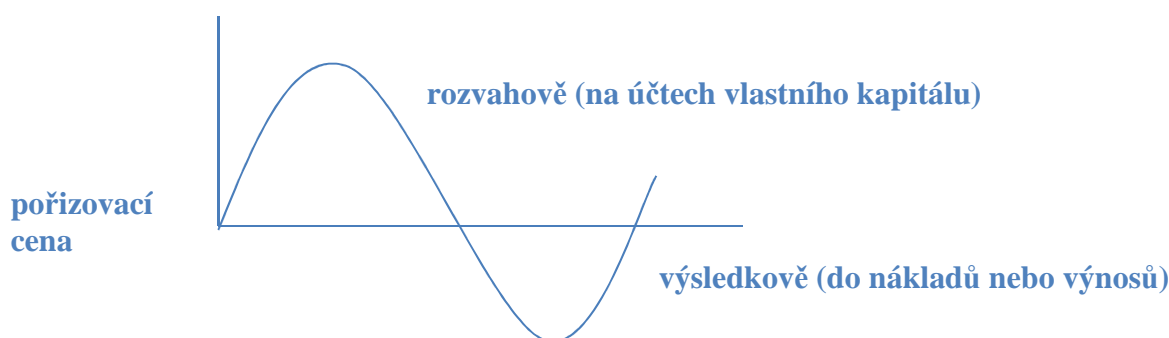
Při účetním zachycení dlouhodobého hmotného majetku je třeba respektovat i další standardy, které upravují aktiva držená za účelem prodeje a aktiva nevyužívaná účetní jednotkou při běžné činnosti (Dvořáková, 2014):

- investice do nemovitostí držené za účelem dosažení příjmů z nájemného nebo za účelem kapitálového zhodnocení jsou upraveny ve standardu IAS 40 – Investice do nemovitostí (*Investment Property*)
- pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořizovány a drženy za účelem prodeje, jsou součástí zásob a jsou předmětem standardu IAS 2 – Zásoby (*Inventories*)
- nepoužívaná aktiva nebo aktiva určená k vyřazení nejsou odepisována a jsou oceněna na bázi nižší ze dvou hodnot, a to z účetní hodnoty nebo z reálné hodnoty snížené o odhadnuté náklady prodeje, v souladu se standardem IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti (*Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operation*)

Pozemky, budovy a zařízení jsou účtovány v pořizovacích nákladech, včetně ostatních přímo přiřaditelných nákladů, které jsou nezbytné k uvedení majetku do provozu. Pořizovací náklady aktiva mohou kromě nákupní ceny aktiva obsahovat i clo, náklady na přípravu místa, náklady za dopravu, manipulaci a montáž, poplatky profesním specialistům, náklady na záběh výroby nebo jiné předvýrobní náklady, pouze pokud jsou nezbytně nutné pro uvedení aktiva do provozu. Dále je požadováno, aby součást vstupní ceny tvořily i odhadované náklady na demontáž, odstranění majetku a obnovu místa. Administrativní náklady, náklady vynaložené na reklamu a představení nového výrobku nebo služby, náklady spojené s přemístěním nebo při užívání nejsou součástí pořizovací ceny (Krupová, 2009).

Pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv není stanovena žádná výše ocenění a je ponecháno na rozhodnutí společností, jakým způsobem bude majetek seskupen do jednotlivých tříd. V případě změny v jeho používání, lze majetek po dobu jeho životnosti přesunout z jedné třídy do jiné (Mládek, 2009). Model ocenění musí být dán vnitropodnikovým pravidlem a musí být použit pro celou třídu pozemků, budov a zařízení. Účetní jednotkou může být zvolen model ocenění pořizovacími náklady nebo přeceňovací model (přeceněná částka odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění). V případě volby přeceňovacího modelu je standardem předepsán postup vypořádání výsledků z přecenění. Zvýšení hodnoty neovlivní výsledek hospodaření, snížení hodnoty je zachyceno výsledkově, jak je znázorněno na obrázku č. 1 (Dvořáková, 2014):

Obrázek 1 – Přeceňovací model s dopadem přecenění využívaný v IAS 16



Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014

## ➤ **dlouhodobý hmotný majetek dle ČUP**

V českých účetních předpisech je dlouhodobý hmotný majetek vymezen ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona o účetnictví. Zvláštností obecně závazných právních předpisů České republiky je ta skutečnost, že daňové zákony používají vlastní definice pro dlouhodobý hmotný majetek (v dani z příjmů se jedná o hmotný majetek a v dani z přidané hodnoty je užíván název dlouhodobý majetek).

Za dlouhodobý hmotný majetek jsou automaticky považovány movité věci vyjmenované v zákoně (umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky, ...). Další movité věci pouze v případě, že jejich doba použitelnosti je delší než jeden rok a hodnota jejich pořízení dosáhla částky stanovené vnitřním předpisem účetní jednotky. V účetních zákonech sice není stanovena minimální hranice pro dlouhodobý hmotný majetek, ale v daňových zákonech je určena spodní hranice ve výši 40.000,- Kč (Ryneš, 2014).

Podmínkou pro zařazení majetku je jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání. Do pořizovací ceny se zahrnuje pořizovací cena a vedlejší pořizovací náklady, např. clo, montáž, doprava, náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, výdaje na průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, zařízení staveniště, terénní úpravy, náhrady za omezení vlastnických práv, náklady na zkoušky před uvedením majetku do provozu, platby za licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování. Do pořizovací ceny může účetní jednotka zařadit i úroky z úvěrů a zápůjček. Součástí pořizovací ceny však nesmí být smluvní pokuty a úroky z prodlení, náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení, náklady za nájemné za stavební pozemek, náklady na opravy a udržování, kurzové rozdíly a další taxativně vyjmenované položky v zákoně (Ryneš, 2014).

### **3.3.4 Nehmotná aktiva**

Nehmotná aktiva jsou identifikovatelná nepeněžní aktiva nehmotné povahy, držaná za určitým účelem. Z obecného hlediska lze za nehmotná aktiva považovat například software, patenty, autorská práva, licence, předměty průmyslového vlastnictví, firemní

značku, označení původu, dovozní kvóty, koncese, zákaznické nebo dodavatelské vztahy, věrnost zákazníků, marketingová práva a jiné. V IFRS i v českých účetních předpisech jsou stanovena pravidla, dle kterých jsou jasně vymezeny položky splňující definici nehmotných aktiv pro účely účetnictví (Strouhal, 2009).

### ➤ **nehmotná aktiva dle IFRS**

Nehmotná aktiva jsou v IFRS definována jako identifikovatelná nepeněžní aktiva, která nemají hmotnou podstatu a jsou upravena standardem IAS 38 – Nehmotná aktiva (*Intangible Assets*). Kromě identifikovatelnosti musí nehmotná aktiva splňovat i kritérium kontroly a budoucího ekonomického prospěchu (Paseková, 2012):

- identifikovatelnost – nehmotné aktivum je identifikovatelné, pokud je oddělitelné nebo vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv (např. patentované technologie, počítačový software, databáze, obchodní tajemství, ochranné známky, seznamy zákazníků, hypoteční práva, licence, dovozní kvóty, franšízové dohody, marketingová práva)
- kontrola – očekávaný ekonomický užitek bude plynout pouze účetní jednotce a jiné společnosti mají k tomuto užítku zamezen přístup
- budoucí ekonomické prospěchy – nehmotné aktivum může být uznáno v rozvaze, pokud po celou dobu jeho životnosti poplynou účetní jednotce ekonomické užítky

Podle standardu nejsou nehmotným aktivem zřizovací výdaje, výdaje za proškolení zaměstnanců, výdaje na reklamu a propagaci a výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celé společnosti (Krupová, 2009).

Do pořizovací ceny nehmotných aktiv se zahrnuje kupní cena, cla a nevratné daně a veškeré náklady přímo související s přípravou aktiva pro jeho plánované využití. Účetní jednotky oceňují nehmotná aktiva v pořizovacích cenách, budoucí přecenění je povoleno na reálnou hodnotu - *fair value* (Dvořáková, 2014).

## ➤ **nehmotná aktiva dle ČUP**

Dle českých účetních předpisů lze mezi položky dlouhodobého nehmotného majetku zařadit pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v ocenění stanoveném účetní jednotkou. Za dlouhodobý nehmotný majetek se považují tato aktiva (Ryneš, 2014):

- zřizovací výdaje – souhrn výdajů vynaložených na založení jednotky do okamžiku jejího vzniku, vyjma výdajů na pořízení dlouhodobého hmotného majetku, zásob, reprezentaci a přeměny
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – vytvořené vlastní činností k obchodování s nimi nebo získány od jiných osob
- software
- ocenitelná práva – předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů
- goodwill – kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého vyjmenovanými způsoby
- povolenky na emise - povolenky na emise skleníkových plynů, povolenky na emise způsobené letectvím, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství, a to bez ohledu na výši ocenění
- preferenční limity – individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty bramborového škrobu a cukru, individuální limit prémiových práv na chov krav bez tržní produkce mléka, a to bez ohledu na výši ocenění

Dlouhodobý nehmotný majetek je oceňován pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou, případně vlastními náklady. Vstupní cenu pro zařazení aktiva do kategorie dlouhodobého nehmotného majetku si určuje účetní jednotka ve vnitropodnikových předpisech, ve většině případů je však stanovena v souladu s daňovými zákony, a to částkou od 60.000,- Kč. Specifikem nehmotných aktiv, především softwaru a ocenitelných práv, je možnost jejich několikanásobného prodeje bez ztráty vlastnických práv, což podporuje oblast podnikání s nehmotnými produkty (Ryneš, 2014).

### 3.3.5 Zásoby

Zásoby patří mezi složky krátkodobého majetku, jejichž charakteristickou vlastností je jednorázová spotřeba nebo přeměna v jiné majetkové složky, vyjma zboží, které je nakupováno za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu (Dvořáková, 2014).

#### ➤ zásoby dle IFRS

Oceňování a následné účtování zásob je v IFRS obsaženo ve standardu IAS 2 – Zásoby (*Inventories*), který definuje zásoby jako nakoupená či vyrobená aktiva držaná za účelem prodeje v běžném podnikání, v průběhu výroby za účelem prodeje nebo suroviny a materiál spotřebovávaný ve výrobním procesu. Za běžná aktiva nejsou považovány významné náhradní díly, o kterých je povinnost účtovat v dlouhodobých aktivech (Paseková, 2012).

Zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou, která zahrnuje náklady na nákup a náklady na přeměnu (Dvořáková, 2014):

- **náklady na nákup** – obsahují především cenu pořízení, dovozní cla, nevratné daně, přepravní náklady, náklady na manipulaci, další přímo přiřaditelné náklady, případně tyto náklady snížené o obchodní a množstevní slevy
- **náklady na přeměnu** – zahrnují přímé mzdy a výrobní režii, u které je požadováno rozdělení na variabilní a fixní část

Ve výkazech jsou zásoby zveřejňovány v členění – zboží, materiál, nedokončená výroba a výrobky – v čisté realizovatelné hodnotě. Pro oceňování spotřeby zásob lze využít individuálního ocenění (pro nezaměnitelné zásoby) nebo oceňovací techniky FIFO a vážený aritmetický průměr. Oceňovací technika musí být použita pro všechny zásoby, které mají podobnou podstatu a použití. Zvolená účetní pravidla pro ocenění zásob musí být zveřejněna v účetní závěrce (Krupová, 2009).



### ➤ zásoby dle ČUP

V českých účetních předpisech jsou rozlišeny zásoby nakupované a zásoby vytvořené vlastní činností, které jsou pořízeny či vytvořeny za účelem jednorázové spotřeby v průběhu výrobního procesu dle Ryneše (2009) do následujících skupin:

- materiál – suroviny, pomocné látky, provozovací látky, náhradní díly, obaly a obalové materiály, drobný hmotný majetek (movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na cenu pořízení nebo movité věci s dobou použitelnosti delší než jeden rok s cenou pořízení pod stanovený limit pro účtování do dlouhodobého majetku)
- zboží
- zásoby vlastní výroby – nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky
- zvířata

Nakupované zásoby se oceňují skutečnými pořizovacími cenami, které obsahují jednotkovou cenu a vedlejší pořizovací náklady, např. alikvotní část ze zaplaceného cla, nevratné daně, dopravné, manipulaci nebo pojistné. Spotřeba nakupovaných zásob se účtuje v individuálním ocenění, v průměrných cenách (zjištěným aritmetickým průměrem, klouzavým průměrem, váženým průměrem z pořizovacích cen) nebo využitím metody FIFO, tj. první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění jejich úbytku. Hodnota zásob vytvořených vlastní činností představuje skutečné vlastní náklady nebo průměrné vlastní náklady, na bázi operativní či plánové kalkulace. V rámci jednoho analytického účtu je zakázána kombinace zvolených oceňovacích technik (Ryneš, 2014).

### 3.3.6 Odpisy

Pořizovací hodnota majetku je prostřednictvím odpisů přenášena postupně do nákladů tak, aby byla co nejpřesněji vyjádřena doba životnosti majetku, po kterou účetní jednotce vzniká ekonomický prospěch z pořízeného aktiva (Strouhal, 2009).

## ➤ odpisy dle IFRS

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku dle IFRS si stanovuje účetní jednotka v souladu s určenou dobou použitelnosti aktiva. Pro účely odpisování standard nařizuje desagregaci majetku na části, pokud jednotlivé významné části majetku mají rozdílnou dobu použitelnosti. Tyto dekomponované části celku jsou sledovány a odpisovány odděleně. Za komponenty jsou také považovány i významné náhradní díly stávajících užívaných dlouhodobých aktiv, jestliže předpokládaná doba použitelnosti bude delší, než jeden rok. Odpisy jsou účtovány do nákladů, pokud nejsou zahrnuty do účetní hodnoty jiného aktiva. Tvorba rezerv na opravy dlouhodobého majetku není povolena vzhledem k povinnosti komponentního přístupu při výpočtu odpisů (Dvořáková, 2014).

Účetní jednotce je ponechána možnost volby odpisové metody, která může být založená na čase (lineární metoda, zrychlené odpisy, metoda zmenšujícího se základu, metody SYD) nebo metoda založená na výkonu aktiva. Dle IFRS je vyžadován pravidelný přezkum použitých odpisových metod a v případě výskytu významných změn jsou povoleny změny odpisů v aktuálním a budoucích obdobích (Dvořáková, 2014).

Nehmotná aktiva lze podle IFRS odpisovat pouze ta, u nichž lze určit dobu životnosti a jsou amortizována, převážně lineárně, po dobu určené životnosti. Nehmotná aktiva, u kterých nelze dobu životnosti stanovit, nejsou amortizována – např. goodwill nebo obchodní značka zakoupená na dobu neomezenou (Dvořáková, 2014).

## ➤ odpisy dle ČUP

Českým účetním jednotkám usnadní práci zařazení položek dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku do kategorií dle daňového zákona, neboť následné vykazování pořizovací hodnoty, oprávek a odpisů je průkaznější. Pro daňové účely je povinnost vést účetní odpisy, které si jednotka stanoví ve vnitropodnikovém odpisovém plánu a daňové odpisy v souladu se Zákonem o daních z příjmů. Drobní podnikatelé tak využívají možnosti minimální doby odpisování dle daňových zákonů a jejich účetní odpisy jsou

rovny daňovým. Účetní jednotky, které jsou součástí nadnárodních společností, účtují o účetních odpisech v souladu s požadavky mateřské společnosti (Paseková, 2012).

Českými účetními předpisy jsou aktiva zařazena v kategorii nehmotného majetku považována za aktiva s omezenou dobou živostnosti. Nehmotná aktiva, včetně goodwillu, oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a konsolidační rozdíly jsou odepisovány po stanovenou dobu (Ernst & Young, 2013).

Nejčastěji používanými metodami pro výpočet odpisů v České republice jsou rovnoměrné nebo zrychlené odpisování. Komponentní odpisování lze použít pouze pro účetní odpisy, pro daňové účely nesmí být použito.

### 3.3.7 Výnosy

Výnosy jsou hmotné toky v peněžním vyjádření, které podnik získal z veškerých svých činností za určité období (Strouhal, 2009).

#### ➤ výnosy dle IFRS

Do výnosů jsou dle standardu IAS 18 – Výnosy (*Revenue*) zahrnovány přijaté nebo nárokované hrubé přírůstky ekonomických užitků společnosti, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu. Účtování o výnosech je přípustné pouze v případech, jsou-li ocenitelné a průkazné. Rozsah působnosti standardu IAS 18 se vztahuje na následující druhy výnosů (Jílek, 2013):

- **výnosy z prodeje zboží** – obsahují transakce, při nichž současně s prodejem dochází k podstatnému převodu vlastnických práv ke zboží na kupujícího a prodávajícímu přinese ekonomický prospěch

- **výnosy z poskytování služeb<sup>7</sup>** – musí být vykázány v tom období, ve kterém byly služby prokazatelně vykonány, přinesly poskytovateli služeb ekonomický prospěch a lze spolehlivě určit vynaložené náklady
- **úroky, licenční poplatky a dividendy** – výnosy mohou být vykázány, pokud lze jejich částku spolehlivě ocenit a společnosti poplyne z těchto transakcí budoucí ekonomický prospěch

Ocenění výnosů je prováděno v reálné hodnotě přijatého plnění nebo nárokované protihodnoty po odečtení obchodních slev a množstevních rabatů na základě smluvních vztahů. Rozdílem mezi reálnou hodnotou výnosu a jmenovitou částkou úhrady je úrokový výnos (Jílek, 2013).

Výnosy mohou být vykazovány dle akruální metody (zisk je vykazován ihned), dle splátkové metody (zisk je vykazován dle splátek) nebo dle metody pokrytí nákladů (zisk je vykazován na konci splácení, kdy splátky přesáhnou vynaložené náklady). Výnosy ze smluvních vztahů s úhradou kupní ceny ve splátkách uskutečňované za nerizikových podmínek jsou vykazovány akruální metodou, za rizikových situací je povinnost použít splátkovou metodu. Výnosy u prodeje dlouhodobých služeb lze vykazovat buď po dokončení služby, proporcionalní metodou dle vývoje služby, metodou nulového zisku nebo metodou inkasa (Ficbauer, 2012).

Ocenění výnosů je prováděno v reálné hodnotě přijatého plnění nebo nárokované protihodnoty po odečtení obchodních slev a množstevních rabatů na základě smluvních vztahů. Rozdílem mezi reálnou hodnotou výnosu a jmenovitou částkou úhrady je úrokový výnos.

V rámci snahy vytvořit vysoce kvalitní mezinárodní účetní předpisy, je připravován nový předpis pro oblast účtování výnosů. Standardy IAS 18 – Výnosy a IAS 11 – Smlouvy o zhotovení budou nahrazeny novým předpisem IFRS 15 – Výnosy ze smluv pro zákazníky (*Revenue from Contracts with Customers*) s účinností od 1. 1. 2017. Přínosem

---

<sup>7</sup> Pokud smlouva o prodeji výrobku zahrnuje i oddělitelnou částku za budoucí servis, je v IFRS striktně požadováno oddělení výnosů z prodeje zboží a výnosů z poskytování služeb, a proto částka za servis bude zaúčtována jako tržba za službu.

tohoto nového předpisu by mělo být zkvalitnění srovnatelnosti výnosů z odběratelských smluv, snížení počtu budoucích interpretací pro nově vzniklé druhy smluv a definice požadavků na zveřejňování tak, aby obsažené informace zahrnovaly co nejvíce užitečných informací pro široké spektrum příjemců (Komora auditorů České republiky, 2014).

### ➤ **výnosy dle ČUP**

Dle Ryneše (2014) jsou výnosy definovány jako přijaté nebo nárokované přírůstky ekonomických prospěchů, dosažené z prodaných výkonů podniku. Výnosy mohou účetním jednotkám plynout:

- z prodeje zboží a výrobků
- z prodeje služeb
- z využívání podnikových aktiv jinými osobami (úroky, licenční poplatky, dividendy, nájemné)
- zvláštní druhy výnosů účtované (rozdíly plynoucí z ocenění, kurzové rozdíly, aktivace majetku, odpisy zaniklých závazků)

V českých účetních předpisech není jednoznačně řešen způsob oceňování výnosů, je vyžadováno pouze vykazování v období, s nímž věcně a časově souvisejí. Slevy a srážky jsou součástí tržeb, bez ohledu na to, zda byly se zákazníkem sjednány předem, nebo zda se jedná o dodatečně uznané kvalitativní reklamace (Ryneš, 2014). Účetní jednotky nemají povinnost dokládat zaúčtované výnosy souvisejícími náklady. Smluvní záruční opravy nejsou časově rozlišeny a účtovány do výnosů, ale české účetní jednotky na ně mohou tvořit rezervy (PriceWaterhouseCoopers, 2009).

### **3.3.8 Zaměstnanecké požitky**

Zaměstnanecké požitky, označované také jako zaměstnanecké výhody či zaměstnanecké benefity, představují určitou formu motivace zaměstnanců v peněžním nebo hmotném plnění (Ficbauer, 2012).

## ➤ **zaměstnanecké požitky dle IFRS**

V mezinárodních standardech účetního výkaznictví IFRS se problematikou vykazování veškerých zaměstnaneckých požitků zabývá standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky (*Employee Benefits*). Jedná se o všechny formy plnění, které zaměstnavatel poskytuje zaměstnancům výměnou za jejich služby. Standardem jsou zaměstnanecké požitky rozděleny do pěti kategorií, podle skutečnosti, zda závazky zaměstnancům vznikají za doby trvání pracovního poměru, či po jeho ukončení. Pouze úhrady akciemi a penzijní plány jsou obsaženy v samostatných standardech (Ficbauer, 2012).

**Krátkodobé zaměstnanecké požitky** vznikají zaměstnancům v době trvání jejich pracovního poměru a jsou splatné do 12 měsíců po skončení ročního účetního období, ve kterém nárok na jejich přiznání vznikl. Jsou zachyceny na závazkovém a nákladovém účtu v období, kdy zaměstnanec službu poskytl. Mezi krátkodobé zaměstnanecké požitky patří mzdy, platy, příspěvky a sociální zabezpečení, krátkodobá placená volna, podíly na zisku a odměny a nepeněžní požitky (zdravotní péče, ubytování, služební vozy, naturální platby), které měl zaměstnanec k dispozici. Nevyčerpal-li zaměstnanec placené volno v měsíci, v němž mu na toto volno vznikl nárok, je účetní jednotka povinna vyčíslit a dohadně zahrnout tuto skutečnost jako budoucí závazek do nákladů v běžném období (Dvořáková, 2014).

**Dlouhodobé zaměstnanecké požitky** jsou smluvně definované závazky, na které zaměstnancům vzniká nárok v podobě penzí, jednorázových plateb při odchodu do důchodu, ve formě příspěvků na životní pojištění či lékařskou péči po skončení zaměstnání. Účetní jednotce vzniká povinnost odhadu a tvorby rezerv na dlouhodobé zaměstnanecké požitky, které lze vykazovat na bázi plánu definovaných příspěvků (závazek příspěvku pevně stanovenou částkou do fondu, který je právně odděleným subjektem) nebo na bázi plánu definovaných požitků (podnik nemá povinnost financovat pevně stanovenými částkami právně oddělený fond a nese sám investiční rizika). Pro stanovení závazků z definovaných požitkových plánů je ve standardu jednotkám doporučeno použití služeb kvalifikovaného pojistného matematika (Jílek, 2013).

### ➤ **zaměstnanecké požitky dle ČUP**

V České republice nevyplývá účetním jednotkám žádná právní povinnost poskytovat penze svým zaměstnancům. Závazky ze stávajících pracovních poměrů jsou účtovány do období, s nímž věcně a časově souvisí (mzdové a platové nároky, pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, placené náhrady za vyčerpané volno). Zaměstnanecké požitky a benefity poskytují zpravidla podniky dle své stávající ekonomické situace zaměstnancům v průběhu pracovního poměru, a to například formou příspěvku na důchodové připojištění, životní pojištění, poskytováním finančních částek k životním jubileím nebo k odchodu do důchodu nebo poskytováním služebních automobilů či telefonů i k soukromým účelům.

Účetní jednotky mohou vytvářet rezervy nebo dohadné položky na nevyčerpanou dovolenou, rezervy na důchody dle smluvní povinnosti vyplácet zaměstnancům důchody nebo podobné požitky. Lze také využít možnosti zaúčtování přídělů ze zisku do statutárního fondu, k budoucímu použití na úhradu sociálních účelů (Jindrák, 2014).

### **3.3.9 Daně ze zisku**

V daních ze zisku jsou zahrnuty všechny tuzemské i zahraniční daně a každá účetní jednotka je povinna zjistit a zachytit je v účetních výkazech, v souladu s platnými zákony příslušné země (Jílek, 2013).

### ➤ **daně ze zisku dle IFRS**

Vyčíslení a účtování daní, splatných nebo odložených, je v rozsahu působnosti standardu IAS 12 – Daně ze zisku (*Income Taxes*). Dále tento standart zahrnuje další tuzemské i zahraniční daně, založené na zdanitelných ziscích. Pro výpočet daní ze zisku musí jednotka k datu závěrky vyčíslit daňovou základnu aktiv a závazků, vyčíslit splatnou

daň, identifikovat aktiva a závazky, odčitatelné z daňového základu v budoucích obdobích a vyčíslit odloženou daňovou povinnost (Paseková, 2012).

**Splatná daňová povinnost dle IFRS** vzniká účetní jednotce jako závazek vůči státu z titulu zdanitelného zisku za běžné účetní období, vychází z daňového základu multiplikací příslušnou sazbou daně z příjmů dle národních zákonů účetní jednotky. Daňovou ztrátu lze odečíst z daňových základů v příštích obdobích. Účetní zisk je považován za zisk před zdaněním (Dvořáková, 2014).

Výpočet **odložené daňové povinnosti dle IFRS** se vypočítává jako rozdíl mezi účetními a daňovými hodnotami aktiv a závazků. Dle Krupové (2009) je tato metoda výpočtu nazývána metodou aktiv a závazků (*assets-and-liability method*). Vznik odloženého daňového závazku a odložené daňové pohledávky dle IFRS je v grafické verzi zachycen na obrázku č. 2.

Obrázek 2 - Vznik odloženého daňového závazku a odložené daňové pohledávky dle IFRS



Zdroj: vlastní zpracování dle Krupové, 2009

Dle standardu lze odloženou daňovou pohledávku zaúčtovat při převodu nevyužité daňové ztráty do dalšího období a nevyužitého daňového odpočtu pouze při existenci důkazů budoucího zdanitelného zisku, proti kterému bude moci účetní jednotka nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty uplatnit (Jílek, 2013).



## ➤ daně ze zisku dle ČUP

V českých účetních předpisech jsou výsledkově rozlišeny daň z příjmů z běžné činnosti splatná a odložená, daň z příjmů z mimořádné činnosti splatná a odložená, dodatečné odvody daně z příjmů a rezervy na daň z příjmů. Daňový základ se stanovuje na základě účetního výsledku hospodaření, který musí být upraven o daňově neuznatelné položky dle Zákona o daních z příjmů, č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších úprav a předpisů. Rezervu na daň z příjmů tvoří účetní jednotky, pokud při sestavení účetní závěrky nemají zcela připravenou daňovou dokumentaci a daň z příjmů je k datu závěrky pouze odhadnutá (Ryneš, 2014).

Účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku podle českých právních předpisů a jsou součástí konsolidovaného celku nebo sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, jsou povinny odloženou daň zjišťovat a účtovat o ní. Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu, její zjišťování a pravidla účtování jsou totožná s principy dle IFRS, provádějí se na základě porovnání účetní a daňové hodnoty aktiv nebo závazků. Odložený daňový závazek vznikající z přechodných rozdílů musí být zaúčtován vždy, odložená daňová pohledávka vznikající z přechodných rozdílů může být vykázána pouze v případě velké míry pravděpodobnosti kladného daňového základu v budoucích obdobích, aby mohla být uplatněna (Ryneš, 2014).

## 4. Vlastní práce

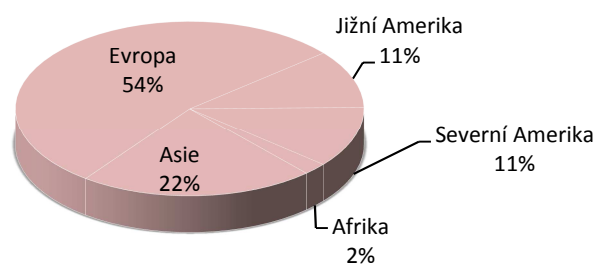
Ve vlastní práci bude zhodnocena účetní závěrka společnosti Fxx s.r.o. sestavená dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a bude vyhotovena optimalizace převodu na účetní závěrku dle českých právních předpisů. Názvy všech uvedených společností jsou pozměněny.

### 4.1 Charakteristika obchodní korporace

Společnost Fxx s.r.o. v Pardubicích je součástí nadnárodní korporace Fxx S.A., která patří mezi nevýznamnější světové dodavatele dílů pro automobilový průmysl. Korporace Fxx S.A. působí ve 33 zemích, kde vlastní 273 výrobních závodů, 31 vývojových center, 11 zákaznických center a zaměstnává 97.000 zaměstnanců. Z dlouhodobého strategického plánu je patrná snaha rozšíření výrobních aktivit na asijském trhu, kterým je již pokryto 22% světových výrobních aktivit obchodní korporace Fxx S.A., jak je znázorněno v grafu č. 1. V České republice je v současné době ve vlastnictví mateřské společnosti 7 výrobních závodů.

Graf 1 – Rozmístění výrobních aktivit ve světě obchodní korporace Fxx S.A.

#### Fxx S.A. - rozmístění výrobních aktivit ve světě

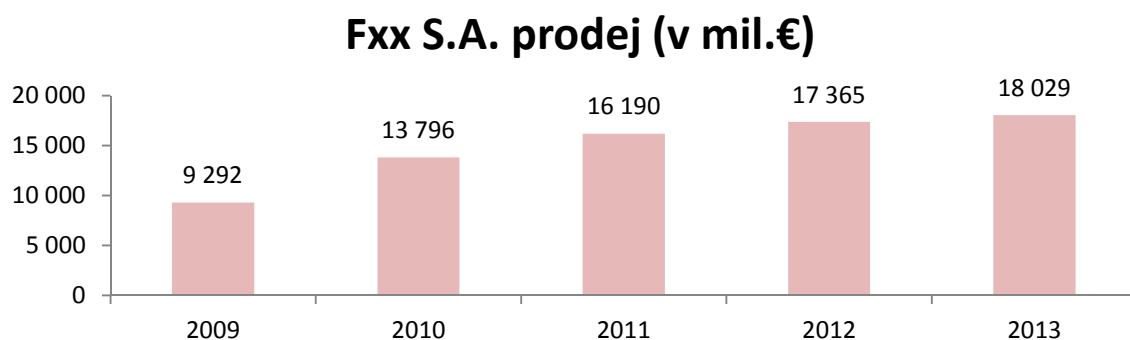


Zdroj: vlastní zpracování dle veřejně dostupných údajů

Mateřská společnost Fxx S.A. je akciová společnost, registrovaná ve Francii, jejíž základní kapitál je rozdělen na 122,588.135 akcií s nominální hodnotou 7 € za každou akcií

a většinovým vlastníkem (51,70%) je společnost Peugeot SA. Akcie společnosti jsou kótovány na burze cenných papírů ve Francii a v USA. Prodej obchodní korporace má rostoucí tendenci, v roce 2013 bylo dosaženo hodnoty 18.029 mil. EUR, což znamená 94% nárůst oproti roku 2009.

Graf 2 – Prodej obchodní korporace Fxx S.A. v letech 2009 -2013 (v mil. €)

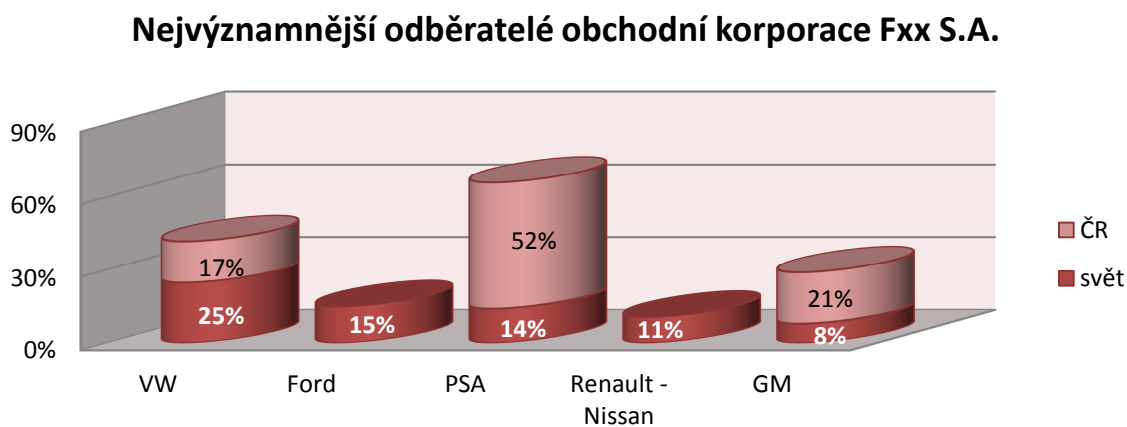


*Zdroj: vlastní zpracování dle veřejně dostupných údajů*

Činnost obchodní korporace je zaměřena na čtyři hlavní okruhy - výroba výfuků činí přibližně 35% produkce celé korporace, je soustředěna do 96 výrobních závodů, výroba sedaček činí přibližně 29% produkce celé korporace a je soustředěna do 90 výrobních závodů, výroba dílů do interiérů automobilů činí přibližně 25% produkce celé korporace a je soustředěna do 92 výrobních závodů, výroba exteriérových dílů automobilů činí přibližně 11% produkce celé korporace a je soustředěna do 36 výrobních závodů.

V České republice je produkce tří výrobních závodů zaměřena na výrobu výfuků, dvou závodů na výrobu sedaček a dva závody se zabývají výrobou interiérových dílů. Mezi nejvýznamnější zákazníky patří obchodní skupina Peugeot Citroën Automobile (odběratelem českých výrobních závodů je automobilka TPCA Kolín) a automobilový koncern Volkswagen Group (odběratelem českých výrobních závodů je Škoda Auto). Na grafu č. 3 je znázorněn podíl nejvýznamnějších odběratelů obchodní korporace Fxx S.A. v České republice a ve světě.

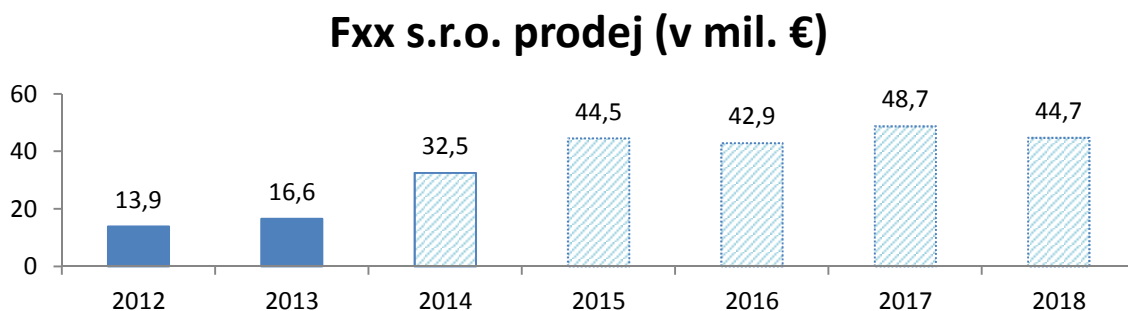
Graf 3 – Nejvýznamnější odběratelé obchodní korporace Fxx S.A.



*Zdroj: vlastní zpracování dle veřejně dostupných údajů*

Společnost Fxx s.r.o. v Pardubicích je dceřinou společností obchodní korporace Fxx S.A. od roku 2012 a předmětem její činnosti je výroba plastových a textilních interiérových dílů pro automobilový průmysl. Společnost Fxx s.r.o. vlastní výrobní haly o celkové rozloze 15.798 m<sup>2</sup> a pozemky o celkové rozloze 22.748 m<sup>2</sup>. Z důvodu získání nových projektů od roku 2014 probíhá ve společnosti rozsáhlá investiční akce, zahrnující rekonstrukci výrobních hal a nákup nových výrobních zařízení. Budoucí prodej by měl na základě rozpočtu vzrůst téměř na trojnásobek (viz graf č. 4) a plánovaný počet zaměstnanců by se měl zvýšit ze současných 133 na 450 zaměstnanců.

Graf 4 – Rozpočet prodeje společnosti Fxx s.r.o. v letech 2012 - 2018



*Zdroj: vlastní zpracování dle interních údajů společnosti*

## 4.2 Zásady vedení účetnictví obchodní korporace

Obchodní korporace Fxx S.A. je povinna vést účetnictví a sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů IFRS, ve které jsou akcionářům i odborné veřejnosti poskytovány informace o finanční situaci všech podniků, s kterými je kapitálově propojena. Dceřiné společnosti, ve kterých má Fxx S.A. většinu rozhodovacích práv, musí ve výkazech uznávat všechna aktiva, závazky i položky úplného výsledku hospodaření, s vyloučením transakcí v rámci skupiny. Ostatní společnosti, ve kterých se podíl na hlasovacích právech Fxx S.A. pohybuje mezi 20% a 50%, jsou v konsolidovaných výkazech zahrnuty použitím ekvivalenční metody<sup>8</sup>.

### 4.2.1 Dlouhodobý majetek hmotný

Ve společnosti Fxx s.r.o. je dlouhodobý hmotný majetek oceňován cenou pořízení, ve které je zahrnuta kupní cena (bez daně, u které má společnost nárok na odpočet), vedlejší výdaje, dovozní cla, nevratné daně, náklady na přepravu, náklady na instalaci a montáž, provize obchodním zprostředkovatelům, daně z převodu nemovitostí a případně další náklady, bezprostředně související s pořízením aktiva nebo s jeho uvedením do provozu. Dle pravidel skupiny by neměly být v pořizovací ceně zahrnuty daně, u kterých má účetní jednotka nárok na odpočet, správní a režijní náklady nevynaložené s přímým nákupem aktiv, školení zaměstnanců, přijaté investiční dotace, náklady na testování, počáteční provozní ztráty vzniklé před uvedením dlouhodobého majetku do provozu, náklady na demontáž během doby živostnosti aktiva.

Dlouhodobý hmotný majetek je členěn na kategorie:

- pozemky a budovy
  - pozemky (v pořizovací ceně je zahrnuta kupní cena a další náklady bezprostředně související s uvedením aktiva do provozu, např. oplocení, náklady na odstranění hlíny, odvodnění a uklizení)

---

<sup>8</sup> Ekvivalenční metoda je dle Ryneše (2014) postavena na principu přecenění cenných papírů, jejichž emitentem je přidružený podnik, poměrnou částí vlastního kapitálu tohoto podniku a podílem na výsledku hospodaření dosaženého přidruženým podnikem.

- budovy (v obecném pohledu, tzn. samotná konstrukce a všechny prvky, které fungují pouze jako celek, např. elektrické zařízení, sítě, topné systémy, izolace, sociální zařízení)
- stroje a zařízení
  - stroje a zařízení specifické (pouze aktiva určená k výrobním účelům pro určité projekty, která nelze použít pro jiné projekty, např. speciální výrobní linky)
  - ostatní stroje a zařízení (stroje a zařízení, která lze využívat pro různé účely)
  - vybavení budov (nábytek a ostatní prvky budov, které jsou oddělitelnými součástmi)

Dlouhodobá hmotná aktiva lze vykázat pouze v případě, pokud je pravděpodobné, že společnosti poplynou budoucí ekonomické přínosy spojené s jejich užíváním a náklady na pořízení aktiva mohou být spolehlivě oceněny. Mezi dlouhodobá hmotná aktiva nesmí být zařazován majetek, který je pořízen pro účely dalšího prodeje.

Náhradní díly jsou běžně zahrnovány do zásob a následně do nákladů při použití, významné náhradní díly, používané pro specifická zařízení, jejichž použití je delší než jeden rok a hodnota vyšší než 200 tis. EUR, jsou aktivovány.

Dlouhodobý hmotný majetek s nízkými pořizovacími náklady lze účetní jednotkou uznat jako náklad, nepřevyšuje-li jednotková pořizovací cena práh významnosti, nacházející se ve vnitropodnikových účetních směrnících. Ve společnosti Fxx s.r.o. je minimální hodnota dlouhodobého majetku nastavena dle vnitropodnikové směrnice na částku 25 tis. CZK. Z dalšího skupinového pravidla vyplývá, že cena vybavení kanceláře (stoly, skříně, křesla, židle) by měla být posuzována celkově a dle způsobu určení může účetní jednotka rozhodnout, zda majetek bude aktivován, či zda hodnota pořízení bude zaúčtována do nákladů.

Při převodu aktiv mezi sesterskými společnostmi je třeba dodržovat skupinové pravidlo konsolidujícího celku, a to rovnosti hodnoty aktiva u nakupující společnosti s původní hodnotou aktiva u prodávající společnosti. Odpisy jsou prováděny ze zůstatkové hodnoty

nakupovaného aktiva, dle životnosti určené prodejcem. Pokud však toto pravidlo bude v rozporu s místními daňovými nebo právními předpisy a hodnota pořizovaného majetku bude rozdílná od zůstatkové hodnoty, částky převyšující hodnotu majetku u původního vlastníka, ani případné zisky a ztráty z prodeje či nákupu, nebudou účetní jednotkou zohledněny v konsolidované účetní závěrce<sup>9</sup>. Případné další náklady spojené s instalací a uvedením do provozu dlouhodobého hmotného majetku pořízeného převodem uvnitř skupiny musí být pro účely IFRS evidovány zvlášť a odpisovány dle skupinových pravidel.

Testy na snížení hodnoty jsou prováděny vždy, existuje-li předpoklad, že by účetní hodnota aktiva mohla být nižší než reálná hodnota. Speciální výrobní stroje a zařízení jsou testovány na snížení hodnoty vždy, dojde-li k předčasnému ukončení výroby a je plánováno jejich vyřazení či prodej.

#### **4.2.2 Dlouhodobý majetek nehmotný**

Aktiva lze uznat jako dlouhodobý nehmotný majetek pouze v případech, pokud účetní jednotka získá v budoucnu ekonomické užitky spojené s tímto aktivem a pokud jsou náklady na toto aktivum přiřaditelné. Náklady na nehmotná aktiva se skládají z kupní ceny včetně vedlejších nákladů (např. dovozních práv, nebo daní, u kterých jednotka nemá nárok na odpočet) a dalších přímo přiřaditelných výdajů, které jsou nezbytné pro uvedení aktiv do provozu (např. právní poplatky).

Nehmotná aktiva vyplývající z činností výzkumu lze účtovat do majetku. Nehmotná aktiva vyplývající z vývojové činnosti mohou být uznána v případě, pokud výsledky vývoje budou technicky proveditelné a současně budou dostupné všechny nezbytné prostředky k jejich využití. Za pořizovací cenu softwaru lze uznat částku zaplacenou za účelem získání licence na software. Další pravidelné servisní poplatky spojené s nákupem softwaru musí být účtovány přímo do nákladů.

---

<sup>9</sup> V případě, že prodávající převede na kupujícího majetek, který je již v účetnictví prodávajícího odepsán, má nulovou zůstatkovou hodnotu, avšak kupující je povinen dle národních účetních předpisů tento majetek ocenit (např. dle ceny znaleckého posudku), pořizovací hodnota takového majetku ani oprávků nebudou vykazovány kupujícím při sestavování výkazů pro účely konsolidované závěrky.

Goodwill se vypočítá jako rozdíl mezi cenou akcií v podniku a čistého podílu mateřské společnosti v reálné hodnotě majetku a závazků k datu nabytí. Hodnota goodwillu je stanovena konsolidačním centrem skupiny pod dohledem finančního oddělení skupiny, na základě znaleckého posudku. Goodwill není odpisován, ale je finančním oddělením každý rok testován na snížení hodnoty. V případě koupě podniku musí být hodnota získaného identifikovaného majetku a závazků vyjádřena v reálné hodnotě.

### 4.2.3 Zásoby

Do položky zásoby jsou zahrnovány zboží určené k dalšímu prodeji v nezměněném stavu, polotovary vlastní výroby a hotové výrobky, nakupovaný materiál, suroviny, komponenty pro výrobní spotřebu a náhradní díly, určené pro opravy a údržbu výrobních zařízení.

Nakupované zásoby surovin, materiálu a náhradních dílů jsou oceňovány v pořizovacích cenách, které jsou tvořeny nákupními cenami a vedlejšími výdaji, např. náklady na dopravu, pojištění přepravy, provize z nákupů, dovozní cla a nevratné daně. Polotovary vlastní výroby a hotové výrobky jsou oceněny ve výši vlastních výrobních nákladů. Ve výrobních nákladech jsou zahrnuty náklady na materiál a suroviny, přímé i nepřímé výrobní náklady (s výjimkou výpůjčních nákladů<sup>10</sup>), náklady na reklamu, náklady na výzkum a vývoj, které nejsou financovány zákazníky, a ostatní náklady, které přímo nesouvisí s výrobou.

Pro stanovení ceny zásob při výdeji zásob ze skladu účetní jednotka používá metodu FIFO, která je založená na předpokladu, že první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytků zásob.

V každé měsíční uzávěrce je prováděno testování nepotřebných, zastaralých a pomalu obrátkových zásob, výsledky tohoto testování jsou vyčísleny a účtovány prostřednictvím

---

<sup>10</sup> Za výpůjční náklady jsou považovány úrok a ostatní náklady, které jsou účetní jednotkou vynaloženy ve spojení s vypůjčením finančních prostředků. Mezi výpůjční náklady mohou být zahrnuty např. úroky z bankovních úvěrů a krátkodobých půjček, finanční náklady z titulu finančních pronájmů, kurzové rozdíly vznikajících z půjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů (Strouhal, 2009).



opravných položek na vrub nákladů tak, aby v rozvaze byla vyčíslena pouze reálná hodnota zásob. Za bezobrátkové zásoby jsou považovány zásoby bez pohybu déle než půl roku.

#### **4.2.4 Pohledávky**

Pohledávky společnosti jsou oceňovány jmenovitou hodnotou, vykazují se dnem dodání nebo poskytnutím služby odběrateli. Pokud ve výjimečných případech nemohla být vystavena faktura za dodané zboží či poskytnutou službu, musí být pohledávka vykázána prostřednictvím dohadné položky.

K nepromlčeným krátkodobým pohledávkám po splatnosti je účetní jednotka povinna tvořit opravnou položku. Opravná položka v rozvaze společnosti Fxx s.r.o. byla vytvořena k pohledávkám nejmenované švédské společnosti v insolvenční ve výši 100%. Hodnota opravné položky k pohledávkám se pohybuje okolo 0,09% z celkových pohledávek společnosti.

#### **4.2.5 Krátkodobý finanční majetek**

Krátkodobý finanční majetek společnosti je tvořen pouze prostředky na bankovních účtech. Každý týden musí být oddělením finančního kontrolingu účetní jednotky odsouhlaseny zůstatky na všech bankovních účtech závodu se zůstatky účtů hlavní knihy. Všechny převody mezi finančními účty musí být na konci každého měsíce zúčtovány.

Veškeré platby v elektronickém bankovníctví jednotky musí být provedeny prostřednictvím převodního souboru z účetního systému SAP. Tímto skupinovým pravidlem je zaručena absolutní bezpečnost při platbách včetně identifikovatelnosti jednotlivých položek odchozích plateb. K žádnému bankovnímu účtu společnosti nesmí být pořízena platební nebo úvěrová karta.

V souladu s principy skupiny nesmí účetní jednotka nakládat s hotovostními prostředky. Drobné nákupy mohou být řešeny prostřednictvím účtů jednotlivých zaměstnanců, na které

jsou převáděny prostředky z firemních bankovních účtů a tyto pohledávky jsou jmenovitě evidovány na analytických účtech v účetním systému.

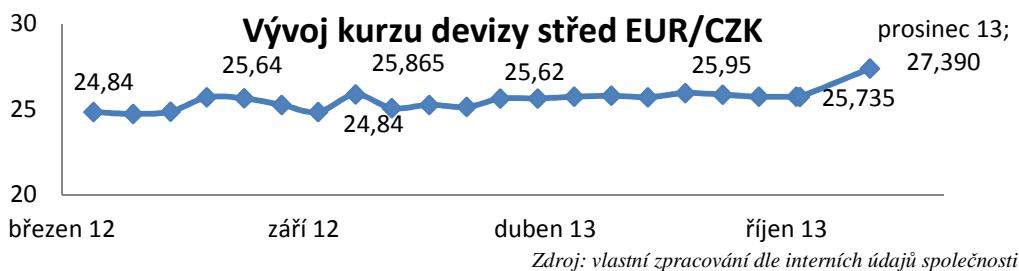
#### **4.2.6 Krátkodobé a dlouhodobé závazky**

Účtování došlých faktur za výrobní i nevýrobní nákupy je založeno na principu přiřazení závazku k objednávce. Všechny objednávky jsou tvořeny v účetním systému SAP a podle jejich hodnoty nebo určení podléhají minimálnímu souhlasu prostřednictvím elektronického podpisu tří (či více) oprávněných osob. Prostřednictvím systému elektronických objednávek je tak zaměstnancům kontrolingu umožněno sledovat všechny nákupy v účetní jednotce a je usnadněna příprava podkladů pro nevyfakturované dodávky při tvorbě dohadných položek. K nevýhodám tohoto procesu však patří liknavost jednotlivých uživatelů při výběru nákupního kódu, kterým je určováno zaúčtování transakce na příslušný nákladový účet. Jednotliví uživatelé jsou zaměstnanci společnosti z různých oddělení, například z údržby, logistiky, recepční a další, kteří samozřejmě nemají příslušné ekonomické vzdělání a nemohou předvídat dopady propojení nákupních kódů do účetního programu. K pravidelným měsíčním kontrolám patří i kontrola zaúčtovaných nákladů a případné přeúčtování jednotlivých položek na správné syntetické účty.

#### **4.2.7 Transakce v cizích měnách**

Transakce v cizích měnách jsou přepočítávány devizovým kurzem, platným v den transakce. Účetní jednotkou je stanoven měsíční kurz pro přepočet, vycházející z kurzu devizy střed, vyhlášeným Českou národní bankou k poslednímu dni předcházejícího měsíce. Kurzové rozdíly vzniklé mezi kurzem, který se používá pro vznik závazků nebo pohledávek a kurzem, který se používá při úhradě závazků nebo pohledávek, jsou dle IFRS účtovány do provozního výsledku hospodaření. Graf č. 5 zachycuje vývoj pevného měsíčního kurzu devizy střed, který účetní jednotka používala v období od března 2012 do prosince 2013.

Graf 5- Vývoj pevného měsíčního kurzu devizy střed EUR/CZK



Pohledávky a závazky jsou na konci každého měsíce přepočteny kurzem devizy střed vyhlášeným Českou národní bankou k poslednímu dni aktuálního měsíce. Kurzové rozdíly vzniklé z převodu na závěrkový kurz nejsou zachyceny ve výkazech dle IFRS, zjišťují se pouze pro lokální potřebu účetních jednotek, v souladu s předpisy dané země.

#### 4.2.8 Odpisy

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku jsou vypočítávány lineárně, přičemž skupinovými předpisy jsou doporučeny doby životnosti pro nově nabytý majetek. U použitého majetku by doba životnosti měla být stanovena s ohledem na jeho stav a věk. Předpokládaná doba životnosti by měla být pravidelně přezkoumávána. V případě, že se očekávaná doba použitelnosti aktiva podstatně liší od předchozích odhadů, doba odpisování by měla být změněna úpravou odpisů v běžném a budoucích obdobích. Tato situace může nastat například u specifických nástrojů, které lze používat výlučně pro výrobní účely konkrétního projektu, jenž může být z nepředvídaných okolností ukončen dříve (například pro zastavení výroby určitého automobilu z důvodu úpadku automobilky nebo při předčasném ukončení výroby automobilu z důvodu velmi nízké poptávky).

Doporučená životnost (dle skupinových pravidel) pro budovy a stavby činí 20 let<sup>11</sup>, pro vybavení budov (oddělitelných prvků) 10 let, pro neúčelové stroje a zařízení 10 let, pro

<sup>11</sup> Přestože budovy a stavby mají vyšší životnost než 20 let, tato doporučená životnost byla stanovena s ohledem na zkušenosti finančních specialistů ve francouzském vedení obchodní korporace a předpokládané době návratnosti vložených investic do příslušného výrobního závodu. Typickým znakem zahraničních obchodních strategií je prodej jakéhokoli výrobního závodu, který je součástí obchodní korporace, jakmile jsou evidovány příznaky ztráty ekonomického přínosu.

automobily 4 roky, pro kancelářský nábytek 5 let, pro ostatní po dobu 3 až 10 let. Pozemky se neodpisují, stejně jako majetek určený k prodeji nebo k vyřazení.

Odpisy aktiv, která se skládají z jednotlivých komponentů, jejichž pořizovací hodnota je vyšší než 20 tis. EUR, jsou prováděny individuálně vypočtenou sazbou pro každý jednotlivý komponent, dle určené doby životnosti komponentu.

Amortizace nehmotných aktiv je prováděna lineární metodou. Při sestavování odpisového plánu by měla být brána v úvahu pravděpodobná životnost aktiva, a tato musí být přezkoumána na konci každého roku. Je-li počáteční doba použitelnosti vyšší, nežli je nový odhad, musí být doba odpisování upravena v běžném roce v návaznosti na následující roky. U patentů je doba životnosti posuzována individuálně (nesmí však být delší, než je délka právní ochrany, která činí obvykle 20 let ode dne podání přihlášky), pro ochranné známky, jejichž životnost je sice neomezená, je dle pravidel skupiny doporučená doba životnosti 20 let a u licencí by doba živosti měla být stanovena dle doby trvání smlouvy nebo 20 let. Software je odpisován po dobu 3 let, přičemž software s hodnotou nižší než 100 EUR nemusí být aktivován a může být zaúčtován do nákladů běžného období.

#### **4.2.9 Zaměstnanecké požitky a benefity**

Každá účetní jednotka skupiny je povinna k rozvahovému dni vyčíslit rezervu na důchod a ostatní požitky po skončení pracovního poměru, vyplývající z pracovních smluv, kolektivní smlouvy nebo z pracovních předpisů. Ve společnosti Fxx s.r.o. je v současné době evidován pouze jeden budoucí závazek k zaměstnancům – prémie při odchodu do starobního nebo plného invalidního důchodu (ve výši 2.500,- Kč až 9.000,- Kč v závislosti na počtu odpracovaných let u společnosti).

Příspěvky na penzijní připojištění nebo životní pojištění, jejichž výše je stanovena vnitropodnikovými předpisy, jsou účtovány do nákladů běžného období.

V každé měsíční uzávěrce je účetní jednotka povinna zaúčtovat hodnotu nevyčerpané dovolené k poslednímu dni vykazovaného měsíce. Částka je vypočítána jako rozdíl mezi počtem dnů celkového nároku na dovolenou v kalendářním roce a počtem dnů nevyčerpané dovolené, které jsou násobeny pracovním právním průměrem.

#### **4.2.10 Odložená daň**

Odložený daňový závazek či pohledávka jsou vyčísleny jako dočasné rozdíly mezi daňovými základy aktiv a pasiv a jejich účetními hodnotami k rozvahovému dni, přiřazením příslušné daňové sazby. Odložené daňové pohledávky jsou vykazovány pouze v případě pravděpodobnosti budoucího zisku v krátkodobém nebo střednědobém horizontu. Vzhledem ke skutečnosti, že ve společnosti Fxx s.r.o. budou v roce 2014 začínat nové výrobní projekty, není očekáván v krátkodobém horizontu zisk, a tudíž není v souladu se skupinovými pravidly vykazována odložená daňová povinnost.

### **4.3 Analýza rozdílů ve vykazování účetní závěrky dle IFRS a ČUP**

Všechny výrobní závody korporace Fxx S.A. používají účetní systém, který je řízen centrálně a umožňuje propojení s databázovým informačním systémem poskytujícím souhrnné informace pro konsolidaci. Do účetního systému SAP korporace Fxx S.A. jsou údaje vkládány prostřednictvím účtů francouzské účetní osnovy a rovněž výstupy jsou přizpůsobeny požadavkům IFRS. Národní účty jsou při zavádění systému nastaveny jako „alternativní“ účty, což znamená, že ke každému účtu francouzské účetní osnovy byl při implementaci systému přiřazen účet české účetní osnovy. Všechny deníky v účetním systému umožňují zobrazení účtu hlavní knihy včetně jeho alternativního účtu.

Pro sestavení výkazů dle českých účetních předpisů (dále jen ČUP), které nejsou součástí výstupu v používaném účetním systému, bude nezbytné provedení rozboru jednotlivých položek výkazu sestaveného dle IFRS a zjištění odchylek obou účetních rámců. U jednotlivých účtů bude porovnáno jejich začlenění ve výkazech dle IFRS a dle analýzy obsahové náplně bude navržena pozice pro vykazování dle českých účetních

předpisů. Odchytky mezi hodnotami účetních rámců budou rozlišeny na rozdíly vzniklé převodem národní měny na vykazovanou měnu a na rozdíly ze změny vykazování u těch položek, které nesplňují požadavky pro uznání a vykázání.

V další části práce budou použity údaje z výkazu o finanční situaci a z výkazu o úplném výsledku hospodaření společnosti Fxx s.r.o. Pardubice, sestavené dle IFRS včetně údajů z obrátové předvahy. Všechny údaje budou prezentovány v tisících EUR.

#### 4.3.1 Rozdíly ve vykazování aktiv

Z výkazu o finanční situaci společnosti Fxx s.r.o. k 31. 12. 2013, sestaveného dle IFRS, vyplývají následující údaje o výši aktiv:

Tabulka 2 – Výše aktiv z výkazu o finanční situaci podniku, sestaveného dle IFRS (v tis. EUR)

<b>aktiva</b>	<b>23 744</b>
<b>A1T - dlouhodobý majetek</b>	<b>15 468</b>
A11T - nehmotná aktiva	5 415
A13T - pozemky, budovy a zařízení	10 053
<b>A2T - celkem oběžný majetek</b>	<b>8 276</b>
A21T - zásoby	1 171
A22T - obchodní pohledávky	4 340
A23T - jiné pohledávky	272
A24T - peníze a ceniny	2 493

*Zdroj: vlastní zpracování dle interních údajů společnosti*

Při sestavování výkazů společnosti Fxx s.r.o. k 31. 12. 2013, dle českých účetních předpisů, je hodnota aktiv vyčíslena v tis. EUR, převodem z hodnoty v tis. CZK kurzem 27,425 a zahrnuje položky, které nejsou dle IFRS vykazovány (podrobněji budou uvedeny dále). Celková hodnota aktiv je snížena na částku 20.696 tis. EUR. Odlišnosti ve vykazování činí 1.639 tis. EUR, rozdíly z převodu na měnu vykazování činí 1.409 tis. EUR.

## Rozdíly při převodu u skupiny dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je oceňován v pořizovacích cenách, které obsahují nákupní cenu a ostatní náklady s pořízením související (dopravu, nevratné daně, instalaci). Ve skupině nehmotných aktiv společnosti Fxx s.r.o. je evidována položka goodwillu ve výši 134.250 tis. CZK, která byla vypočítána jako rozdíl mezi oceněním části podniku nabytého koupí a souhrnem individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky k datu nabytí, tj. ke dni 1. 3. 2012.

U dlouhodobého nehmotného majetku s pořizovací cenou vyšší než 60 tis. CZK jsou vypočítány odpisy na základě předpokládané doby životnosti příslušného majetku. Předpokládaná doba životnosti pro software je na základě skupinových pravidel stanovena na 36 měsíců. Pro účely není IFRS goodwill odpisován, dle ČUP jsou odpisy stanoveny na 60 měsíců. Oprávky ke goodwillu činí 49.225 tis. CZK (odpisy v roce 2012 byly vypočítány ve výši 22.375 tis. CZK, odpisy v roce 2013 ve výši 26.850 tis. CZK). Dle standardů IFRS má být goodwill testován každý rok na snížení hodnoty. V roce 2013 testování na snížení hodnoty goodwillu nebylo v účetní jednotce Fxx s.r.o. provedeno.

Tabulka 3 – Rozdíly při převodu u skupiny „nehmotná aktiva“

### Skupina A11T - nehmotná aktiva

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
20510000	1410000	ocenitelná práva	24,840	1	1	16	0	0
20520000	1320000	software	25,105	16	15	409	0	-1
20700000	1500000	goodwill	24,840	5 405	4 895	134 250	0	-509
28051000	7451000	oprávky oc.práva	24,840	-1	-1	-16	0	0
28052000	7352000	oprávky software	24,936	-6	-5	-150	0	1
28070000	7570000	oprávky goodwill	24,840		-1 795	-49 225	-1 982	187
				<b>5 415</b>	<b>3 110</b>		<b>-1 982</b>	<b>-323</b>
				<b>-2 306</b>			<b>-2 306</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 3 je zřetelné, že úpravy související s nehmotnými aktivy dle ČUP jsou následující (hodnota ČUP v tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP v tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- vykázáním opravek goodwillu se sníží nehmotná aktiva dle ČUP o 1.982 tis. EUR
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se sníží hodnota nehmotných aktiv o 323 tis. EUR

### **Rozdíly při převodu u skupiny dlouhodobý hmotný majetek**

Dlouhodobý hmotný majetek je oceňován v pořizovacích cenách, které zahrnují nákupní cenu, náklady na dopravu, clo, instalaci a další náklady s pořízením související. Náklady na technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku zvyšují jeho pořizovací cenu. Dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně 25 – 40 tis. CZK je považován za drobný dlouhodobý hmotný majetek a doba životnosti je stanovena na 24 měsíců. Dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně vyšší než 40 tis. CZK je odpisován po dobu ekonomické životnosti (u staveb je tato životnost stanovena na 20 let, u strojů a zařízení na 5 – 10 let, u inventáře na 3 – 5 let, u jiného dlouhodobého hmotného majetku na 5 let). Pozemky se neodpisují.

Dlouhodobý hmotný majetek pořízený převodem mezi podniky ve skupině, není dle IFRS vykazován, pokud u původního majitele byl prodávající majetek odepsán. Společnost Fxx s.r.o. v roce 2013 koupila od podniku ve skupině vstříkovací lis. Pořizovací hodnota tohoto lisu byla v souladu s ČUP stanovena znalcem ve výši 168 tis. EUR. Lis bude zařazen do užívání v první polovině roku 2014.

Z důvodu rozšiřování výroby v roce 2014 společnost Fxx s.r.o. zahájila rozsáhlou investiční akci nákupem nových výrobních zařízení a stavbou nové výrobní haly a skladovacích prostor. Hodnota pořízeného dlouhodobého hmotného majetku činila ke konci sledovaného období 125.473 tis. CZK, zařazení tohoto majetku do užívání je plánováno na první polovinu roku 2014.



Testy na snížení hodnoty u zařazeného majetku nebyly provedeny, protože neexistoval předpoklad, že by účetní hodnota aktiva mohla být nižší než reálná hodnota, nedošlo ani k předčasnému ukončení výroby, nebylo plánováno ani vyřazení či prodej žádné položky dlouhodobého hmotného majetku. Kontrolou jednotlivých položek na účtu pořízení dlouhodobého hmotného majetku však bylo zjištěno, že společnost na základě pokynů projektového manažera pořídila specifickou výrobní linku v hodnotě 9.400 tis. CZK, která však vzhledem ke změnám projektu nebude vůbec používána. Pro pořízenou specifickou výrobní linku je hledán kupec a předpokládaná prodejní cena by měla činit 1.500 tis. CZK. Tato skutečnost měla být zohledněna i ve finančních výkazech společnosti.

Tabulka 4 – Rozdíly při převodu u skupiny „pozemky, budovy a zařízení“

#### Skupina A13T - pozemky, budovy a zařízení

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
21100000	3100000	pozemky	24,840	433	392	10 759	0	-41
21310000	2110000	budovy, stavby	24,841	3 180	2 880	78 991	0	-300
21541000	2241000	stroje a zařízení	24,995	2 680	2 443	66 990	0	-238
23180000	4280000	pořízení DHM	26,650	4 708	4 575	125 473	0	-133
23880000	5280000	posk.zálohy na DHM	25,760	162	152	4 174	0	-10
28131000	8131000	oprávky budovy	24,840	-291	-264	-7 235	0	28
28154100	8254100	oprávky stroje a zařiz.	24,861	-681	-617	-16 921	0	64
218xx	022xx	ostatní hm.majetek	24,949	97	88	2 447	0	-10
281xx	028xx	oprávky ost.hm.maj.	24,865	-67	-61	-1 681	0	7
128xx	(prázdné)	vnitropod.účet	27,390	-168			168	0
				<b>10 053</b>	<b>9 589</b>		<b>168</b>	<b>-632</b>
				<b>-464</b>			<b>-464</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Úpravy související s hmotnými aktivy dle ČUP, jak vyplývá z tabulky č. 4, jsou následující (hodnota ČUP v tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP v tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- vykazáním hmotného majetku pořízeného od podniků ve skupině se zvýší dlouhodobá hmotná aktiva dle ČUP o 168 tis. EUR
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se sníží hodnota dlouhodobých hmotných aktiv dle ČUP o 632 tis. EUR

Zjištěným nedostatkem při sestavování účetní závěrky bylo shledáno nesnížení hodnoty pořízeného aktiva (specifické výrobní linky), kde měla být vytvořena opravná položka ke skupině aktiv pozemky, budovy a zařízení ve výši 7.900 tis. CZK (288 tis. EUR).

### Rozdíly při převodu u skupiny zásoby

Nakupované zásoby jsou oceněny pořizovacími cenami s použitím metody pevných cen a oceňovacích rozdílů. Pořizovací cena zásob zahrnuje náklady na jejich pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících (náklady na přepravu, clo). Výrobky a nedokončená výroba jsou oceněny plánovanými vlastními náklady, které zahrnují přímé materiálové a mzdové náklady a výrobní režijní náklady. Vykazování zásob v obou účetních rámcích je stejné.

Tabulka 5 – Rozdíly při převodu u skupiny „zásoby“

#### Skupina A21T - zásoby

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
311xx	112xx	materiál na skladě	22,287	263	214	5 859	0	-49
312 xx	112xx	materiál na skladě	22,146	290	234	6 426	0	-56
324xx	112xx	náhradní díly -sklad	22,149	502	406	11 133	0	-97
326xx	112xx	materiál na skladě	25,216	9	9	244	0	-1
351xx	122xx	polotovary vl.výroby	0,000	0	0	0	0	0
355xx	123xx	hotové výrobky	22,408	123	100	2 723	0	-23
392xx	191xx	OP náhradní díly	27,480	-17	-18	-484	0	0
				<b>1 170</b>	<b>945</b>		<b>0</b>	<b>-226</b>
				<b>-226</b>			<b>-226</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Úpravy související se zásobami dle ČUP, vyplývající z tabulky č. 5, jsou následující (hodnota ČUP v tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP v tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- úpravou přepočtu na měnu vykazování se sníží hodnota zásob dle ČUP o 226 tis. EUR

## Rozdíly při převodu u skupiny obchodní pohledávky

Pohledávky se oceňují jmenovitou hodnotou. Ocenění pochybných pohledávek se snižuje prostřednictvím opravných položek na vrub nákladů na jejich realizační hodnotu. Opravná položka ve společnosti Fxx s.r.o. byla vytvořena k pohledávkám nejmenované švédské společnosti v insolvenční ve výši 100%. Hodnota opravné položky k pohledávkám se pohybuje okolo 0,09% z celkových pohledávek společnosti.

Položky z přepočtení obchodních pohledávek závěrkovým kurzem nejsou v závěrce dle IFRS vykázány, jak je znázorněno v tabulce č. 6:

Tabulka 6 – Rozdíly při převodu u skupiny „obchodní pohledávky“

### Skupina A22T - obchodní pohledávky

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
411xx	311xx	odběratelé	26,053	4 344	4 149	113 777	0	-194
412xx	311xx	odběrat. přecenění		0	177	4 844	177	0
491xx	391xx	OP k pohledávkám	27,425	-4	-4	-111	0	0
				<b>4 340</b>	<b>4 322</b>		<b>177</b>	<b>-194</b>
				<b>-18</b>			<b>-17</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Úpravy související s obchodními pohledávkami dle ČUP jsou následující (hodnota ČUP tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- skupina A22T obchodní pohledávky bude v rozvaze dle ČUP vykázána jako krátkodobé pohledávky
- vykázáním rozdílů z ocenění pohledávek na konci roku se zvýší hodnota obchodních pohledávek dle ČUP o 176 tis. EUR
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se sníží hodnota obchodních pohledávek dle ČUP o 194 tis. EUR

## Rozdíly při převodu u skupiny jiné pohledávky

Obecný princip pro účtování položek na účty časového rozlišení je v podstatě stejný, časové rozlišení vzniká, pokud se náklady zaúčtují v jiném časovém období než související výdaje. Náklady příštích období, vedené v účetnictví ve společnosti Fxx s.r.o., zahrnují především nákupy obalů, které vyžadují odběratele na konkrétní projekty, a jsou účtovány do nákladů po celou dobu trvání projektu (5-7 let).

Ve výkaznictví IFRS nejsou položky časového rozlišení přesně definovány a jsou vykazovány jako jiné pohledávky.

Tabulka 7 – Rozdíly při převodu u skupiny „jiné pohledávky“

### Skupina A23T - jiné pohledávky

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
40910000	31410000	posk.zálohy tuz.	27,431	33	33	913	0	-1
40910010	31410010	posk.zálohy EU	26,647	9	8	223	0	0
40910020	31410020	posk.zálohy ostatní	27,135	42	42	1 158	0	-1
42560102	33560102	pohledávky zaměstn.	27,382	1	1	24	0	0
44561000	34361000	DPH CZ výstup	27,640	113	114	3 113	0	1
44565000	34365000	DPH CZ vstup	26,860	2	2	56	0	0
44587100	37887100	DPH pohl. K FÚ	26,841	2	2	64	0	0
48620002	38120002	časové rozlišení	27,919	70	71	1 956	0	1
				<b>272</b>	<b>272</b>		<b>0</b>	<b>0</b>
				<b>0</b>			<b>0</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Úpravy související s jinými pohledávky dle ČUP jsou následující:

- z vykazované skupiny jiné pohledávky dle IFRS bude 201 tis. EUR převedeno dle ČUP do skupiny krátkodobé pohledávky
- ze skupiny jiné pohledávky dle IFRS bude 71 tis. EUR vykázáno v časovém rozlišení dle ČUP

## Rozdíly při převodu u skupiny peníze a ceniny

Krátkodobý finanční majetek společnosti Fxx s.r.o. je tvořen bankovními účty. S hotovostními prostředky není v souladu se skupinovými pravidly nakládáno. V tabulce č. 8 jsou zachyceny rozdíly při převodu:

Tabulka 8 – Rozdíly při převodu u skupiny „peníze a ceniny“

### Skupina A24T - peníze a ceniny

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
51200640	22170001	KB CZK	26,410	949	914	25 066	0	-36
51220640	22170002	KB EUR	27,472	1 543	1 546	42 401	0	3
				<b>2 493</b>	<b>2 460</b>		<b>0</b>	<b>-33</b>
				<b>-33</b>			<b>-33</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Úpravy související s položkou krátkodobý finanční majetek dle ČUP jsou následující (hodnota ČUP tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- úpravou přepočtu na měnu vykazování se sníží hodnota krátkodobého finančního majetku dle ČUP o 33 tis. EUR

### 4.3.2 Rozdíly ve vykazování u pasiv

Z výkazu o finanční situaci společnosti Fxx s.r.o. k 31. 12. 2013, sestaveného dle IFRS, vyplývají následující údaje o výši pasiv:

Tabulka 9 - Výše pasiv z výkazu o finanční situaci podniku, sestaveného dle IFRS (v tis. EUR)

<b>pasiva</b>	<b>23 744</b>
<b>P1T - vlastní kapitál</b>	<b>3 292</b>
P11T - celková hodnota majetku připisovaná mateřské společnosti	3 292
	0
<b>P4T - celkové závazky</b>	<b>20 452</b>
P42T - celkové finanční závazky	15 595
P44T - obchodní závazky	2 603
P45T - závazky k zaměstnancům, splatné daně	295
P46T - ostatní závazky	1 959

Zdroj: vlastní zpracování dle interních údajů společnosti

Při sestavování výkazů společnosti Fxx s.r.o. k 31. 12. 2013, dle českých účetních předpisů, je hodnota pasiv vyčíslena v tis. EUR, převodem z hodnoty v tis. CZK kurzem 27,425, a zahrnuje položky, které nejsou dle IFRS vykazovány (podrobněji budou uvedeny dále). Celková hodnota pasiv je snížena na částku 20.696 tis. EUR. Rozdíly ze změny ve vykazování činí 3.045 tis. EUR, rozdíly z převodu na měnu vykazování činí 3 tis. EUR.

### **Rozdíly při převodu u skupiny celková hodnota majetku připisovaná mateřské společnosti**

Základní kapitál je vykazován ve výši zapsané v Obchodním rejstříku u Krajského soudu. Vklady vlastníků jsou na základě rozhodnutí valné hromady evidovány v ostatních kapitálových fondech. V položce neuhrazená ztráta minulých let jsou zahrnuty odpisy goodwillu z roku 2012 ve výši 901 tis. EUR a kurzové ztráty z transakcí mezi podniky ve skupině ve výši 183 tis. EUR, které nebyly dle IFRS vykázány. Všechny položky ze skupiny P1T budou dle ČUP vykazovány v kategorii účtů vlastní kapitál.

Tabulka 10 – Rozdíly při převodu u skupiny „celková hodnota majetku připisovaná mateřské společnosti“

**Skupina P1T - celková hodnota majetku připisovaná mateřské společnosti**

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
10140002	41140002	základní kapitál	25,320	-8	-7	-200	0	1
10611002	41311002	kapitálové fondy	25,340	-5 009	-4 628	-126 936	0	381
11900002	42900002	neuhr.ztráta min.let	25,459	765	1 724	47 281	1 084	-125
12000002	43100002	HV za běžné období		960	2 921	80 119	2 015	-54
				<b>-3 292</b>	<b>9</b>		<b>3 100</b>	<b>202</b>
				<b>3 302</b>			<b>3 302</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Úpravy související s položkou celková hodnota majetku připisovaná mateřské společnosti dle ČUP, jak vyplývá z tabulky č. 10, jsou následující (hodnota ČUP tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- vykazáním částky 1084 tis. EUR dojde ke snížení hodnoty účtu neuhrazená ztráta minulých let a účet hospodářský výsledek za běžné období bude snížen o částku 2015 tis. EUR, která vyplývá ze změn ve vykazování mezi účetními rámci
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se sníží celková hodnota majetku připisovaná mateřské společnosti dle ČUP o 202 tis. EUR

**Rozdíly při převodu u skupiny obchodní závazky**

Krátkodobé závazky se vykazují ve jmenovitých hodnotách. Dohadné účty pasivní zahrnují především nevyfakturované dodávky materiálu, energií a služeb, které časově spadají do příslušného zdaňovacího období. Všechny dohadné položky byly stanoveny na základě všech dostupných relevantních informací ke dni účetní závěrky. Skutečné hodnoty budoucích závazků z těchto dohadů by se neměly odlišovat. Na účtu 40811030 jsou evidovány nevyfakturované dodávky materiálu, obsahová náplň tohoto účtu odpovídá českému účtu 119 – materiál na cestě, proto bude částka 9 tis. CZK dle ČUP evidována v zásobách.

Tabulka 11 – Rozdíly při převodu u skupiny „obchodní závazky“

### Skupina P44T - obchodní závazky

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
401xx	321xx	dodavatelé	27,287	-2 054	-2 183	-59 900	0	-129
402xx	321xx	dodavatelé přečeň.		0	-55	-1 511	-55	0
408xx	389xx	dohadné položky	27,241	-549	-543	-14 912	0	6
40811030	38911030	dohadné položky		0	0	9	0	0
				<b>-2 603</b>	<b>-2 781</b>		<b>-55</b>	<b>-123</b>
				<b>-178</b>			<b>-178</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Úpravy související s položkou obchodní závazky dle ČUP, jsou znázorněny v tabulce č. 11, a jsou následující (hodnota ČUP tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- skupina P44T obchodní závazky bude v rozvaze dle ČUP vykázána jako krátkodobé závazky
- vykázáním rozdílů z ocenění obchodních závazků na konci roku se zvýší hodnota obchodních závazků dle ČUP o 55 tis. EUR
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se zvýší hodnota obchodních závazků dle ČUP o 123 tis. EUR

### Rozdíly při převodu u skupiny závazky k zaměstnancům, splatné daně

Na účtu 42822012 je zachycena rezerva na nevyčerpanou dovolenou a rezerva na prémie při odchodu do důchodu. Tento účet bude dle ČUP vykázán jako ostatní rezervy. Ostatní položky z této skupiny budou vykázány jako krátkodobé závazky.



Tabulka 12 – Rozdíly při převodu u skupiny „závazky k zaměstnancům, splatné daně“

**Skupina P45T - závazky k zaměstnancům, splatné daně**

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
42100002	33100002	záv. k zaměstnancům	27,425	-118	-119	-3 248	0	0
42822012	45922012	rezervy na dov., důch.	27,425	-85	-85	-2 330	0	0
428xx	389xx	DUP roční prémie	27,425	-51	-51	-1 395	0	0
437xx	336xx	zúčt. s inst. soc.zab.	27,425	-22	-64	-1 766	0	-41
445xx	343xx	DPH vstup a výstup	25,931	3	-10	-282	0	-14
44760502	34260502	DPZČ	27,425	-22	-22	-594	0	0
				<b>-295</b>	<b>-350</b>		<b>0</b>	<b>-55</b>
				<b>-55</b>			<b>-55</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 12 je zřejmé, že úpravy související s položkou závazky k zaměstnancům, splatné daně dle ČUP jsou následující (hodnota ČUP tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- skupina P45T závazky k zaměstnancům, splatné daně bude v rozvaze dle ČUP vykázána jako krátkodobé závazky kromě položky 42822012
- položka 42822012 rezervy na dovolenou a rezervy na prémie při odchodu do důchodu bude v rozvaze dle ČUP vykázána jako ostatní rezervy
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se zvýší hodnota závazků k zaměstnancům a splatné daně dle ČUP o 55 tis. EUR

**Rozdíly při převodu u skupiny ostatní závazky**

Na účtech této skupiny jsou evidovány závazky a dohadné položky při nákupu investičního majetku. Dle českých účetních předpisů budou tyto účty vykázány jako krátkodobé závazky.

Tabulka 13 – Rozdíly při převodu u skupiny „ostatní závazky“

### Skupina P46T - ostatní závazky

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
404xx	321xx	dodavatelé maj.	26,425	-971	-1 002	-27 507	0	-32
408xx	321xx	DUP majetek	27,123	-988	-977	-26 807	0	11
				<b>-1 959</b>	<b>-1 980</b>		<b>0</b>	<b>-21</b>
				<b>-21</b>			<b>-21</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Úpravy související s položkou ostatní závazky, vyplývající z tabulky č. 13, jsou následující (hodnota ČUP tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- skupina P46T ostatní závazky bude v rozvaze dle ČUP vykázána jako krátkodobé závazky
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se zvýší hodnota ostatních závazků dle ČUP o 22 tis. EUR

#### 4.3.3 Rozdíly ve vykazování u výsledkových účtů

Z výkazu o úplném výsledku hospodaření společnosti Fxx s.r.o. k 31. 12. 2013, sestaveného dle IFRS, vyplývají následující údaje o výši výnosů a nákladů:

Tabulka 14 – Výkaz o úplném výsledku hospodaření, sestavený dle IFRS (v tis. EUR)

**Výkaz o úplném výsledku hospodaření společnosti Fxx s.r.o.  
k 31.12.2013 (v tis. EUR)**

B1TOT - tržby celkem	18 435
R11T - ostatní výnosy	13
R20T - spotřeba materiálu a služeb	-14 821
R21T - mzdy a zaměstnanecké požitky	-3 258
R22 T - ostatní provozní náklady	-475
<b>R1T - provozní marže</b>	<b>-106</b>
S30T - náklady a výnosy interco	-294
<b>S3T - ostatní provozní náklady a výnosy</b>	<b>-294</b>
S70T - finanční výnosy	0
S71T - finanční náklady	-560
<b>S7T - finanční výsledek</b>	<b>-560</b>
<b>S9T - úplný výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>-960</b>
<b>S9G - úplný výsledek hospodaření po zdanění</b>	<b>-960</b>

*Zdroj: vlastní zpracování dle interních údajů společnosti*

Při sestavování výkazů společnosti Fxx s.r.o. k 31. 12. 2013, dle českých účetních předpisů, je hodnota výnosů a nákladů vyčíslena v tis. EUR, převodem z hodnoty v tis. CZK kurzem 27,425 a zahrnuje položky, které nejsou dle IFRS vykazovány (podrobněji budou uvedeny dále). Celková vykazovaná hodnota ztráty činí 2.921 tis. EUR. Rozdíly ze změny ve vykazování činí 2015 tis. EUR, rozdíly z převodu na měnu vykazování činí 54 tis. EUR.

**Rozdíly při převodu u skupiny tržby**

Výnosy jsou účtovány časově rozlišené, tj. do období, s nímž věcně i časově souvisejí. Pro výkaznictví dle ČUP budou tržby za výroby a služby vykázány ve výkonech, tržby z prodeje materiálu budou vykázány odděleně a hodnota účtu 70200202 bude vykázána v ostatních provozních výnosech.

Tabulka 15 – Rozdíly při převodu u skupiny „tržby“

### Skupina B1TOT - tržby

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
700xx	601xx	tržby za výrobky	25,588	-16 777	-15 653	-429 291	0	1 124
70200202	648xx	ostatní prov. výnosy	26,162	-68	-64	-1 768	0	3
706xx	602xx	tržby za služby ost.	25,819	-1 539	-1 449	-39 746	0	90
70820202	64220202	tržby z prod.materiálu	25,841	-51	-48	-1 317	0	3
				<b>-18 435</b>	<b>-17 215</b>		<b>0</b>	<b>1 220</b>
				<b>1 220</b>			<b>1 220</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce č. 15 jsou zachyceny rozdíly při převodu u skupiny tržby. Úpravy související s položkou tržby jsou následující (hodnota ČUP tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- položky 700xx a 706xx ze skupiny P46T tržby budou ve výkazu zisku a ztrát dle ČUP vykazány jako výkony
- hodnota účtu 70200202 bude ve výkazu zisku a ztrát dle ČUP vykazána jako ostatní provozní výnosy
- hodnota účtu 70820202 bude ve výkazu zisku a ztrát dle ČUP vykazána jako tržby z prodeje materiálu
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se sníží hodnota tržeb dle ČUP o 1220 tis. EUR

### Rozdíly při převodu u skupiny ostatní výnosy

Ve skupině ostatní výnosy jsou dle IFRS vykazovány různé skupiny nákladů a výnosů. Účet s názvem zůstatková cena prodaného materiálu bude vykazán ve skupině prodaný materiál, na účtu 675 jsou vyúčtovány zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku vyřazované pro opotřebení a hodnota tohoto účtu bude vykazována dle ČUP jako odpisy, položka 708 bude vykazována jako tržba z prodeje materiálu, manka a škody evidované na

účtu 710 budou vykázány jako ostatní provozní náklady, stejně jako hodnota účtu 960, ostatní tržby z účtu 758 budou dle ČUP vykázány jako ostatní provozní výnosy.

Tabulka 16 – Rozdíly při převodu u skupiny „ostatní výnosy“

### Skupina R11T - ostatní výnosy

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
603	501	spotřeba materiálu	24,453	-840	-749	-20 540	0	91
603	542	ZC prodaného mat.	24,667	0	-3	-74	0	-3
603	501	spotřeba materiálu	26,601	770	747	20 475	0	-23
604	518	služby	24,839	-15	-14	-379	0	1
605	501	spotřeba materiálu	25,720	61	57	1 561	0	-4
675	551	odpisy DHM	24,840	4	4	109	0	0
706	602	tržby za prodej služeb	25,140	-37	-34	-921	0	3
708	642	tržby z prod.mat.	25,620	-25	-24	-650	0	2
710	549	manka a škody	26,384	345	332	9 110	0	-13
710	612	změna stavu skladu	21,432	-14	-11	-298	0	3
710	613	změna stavu skladu	21,432	-279	-192	-5 252	0	88
758	648	tržby ostatní	27,190	0	0	-1	0	0
960	548	ostatní prov. nákl.	27,480	17	17	466	0	0
				<b>-13</b>	<b>131</b>		<b>0</b>	<b>145</b>
				<b>145</b>			<b>145</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Úpravy související s položkou ostatní výnosy dle ČUP, jak vyplývá z tabulky č. 16, jsou následující (hodnota ČUP tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- částka po přepočtu na měnu vykazování 3 tis. EUR bude vykázána dle ČUP v položce prodaný materiál, částka 4 tis. EUR v položce odpisy dlouhodobého majetku, částka 24 tis. EUR jako tržba z prodeje materiálu, částka 350 tis. EUR jako ostatní provozní náklady
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se sníží hodnota ostatních výnosů dle ČUP o 145 tis. EUR

## Rozdíly při převodu u skupiny spotřeba materiálu a služeb

V této skupině nákladů jsou ve výkazech IFRS kromě materiálu a služeb zahrnuty i opravné položky, odpisy a ostatní provozní náklady. Při vykazování těchto položek dle ČUP musí dojít k reklasifikaci.

Tabulka 17 – Rozdíly při převodu u skupiny „spotřeba materiálu a služeb“

### Skupina R20T - spotřeba materiálu a služeb

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
600 - 678	501 - 518	spotř.mat., ost.sloužby	25,802	13 245	12 460	341 723	0	-784
60169942	559	opravné položky	24,455	20	18	484	0	-2
60520200	551	odpisy	25,761	1 245	1 170	32 075	0	-76
61640100	548	ostatní prov.nákl.	26,052	61	58	1 585	0	-3
62420200	548	ostatní prov.nákl.	26,323	36	34	940	0	-1
62550100	527	zákonné soc.nákl.	27,515	0	0	5	0	0
96002000	548	ostatní prov.nákl.	25,707	-231	-217	-5 939	0	14
96017100	542	prodáný materiál	25,707	231	217	5 939	0	-14
96100000	548	ostatní prov.nákl.	27,425	9	9	236	0	0
96100010	548	ostatní prov.nákl.	25,319	206	190	5 217	0	-16
				<b>14 821</b>	<b>13 938</b>		<b>0</b>	<b>-883</b>
				<b>-883</b>			<b>-883</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Úpravy související s položkou spotřeba materiálu a služeb dle ČUP, jak vyplývá z tabulky č. 17, jsou následující (hodnota ČUP tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- částka po přepočtu na měnu vykazování 18 tis. EUR bude vykázána dle ČUP v položce změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti, částka 1170 tis. EUR v položce odpisy dlouhodobého majetku, částka 217 tis. EUR jako prodáný materiál, částka 74 tis. EUR jako ostatní provozní náklady
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se sníží hodnota materiálu a služeb dle ČUP o 882 tis. EUR

## Rozdíly při převodu u skupiny mzdy a zaměstnanecké požitky

Dočasné přidělení zaměstnanců agentur práce k zaměstnavateli není dle ČUP považováno za mzdové náklady společnosti, ale za ostatní služby.

Tabulka 18 – Rozdíly při převodu u skupiny „mzdy a zaměstnanecké požitky“

### Skupina R21T - mzdy a zaměstnanecké požitky

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
641xx	521xx	mzdové náklady	25,937	1 924	1 819	49 898	0	-104
645xx	524xx	zákonné soc. poj.	26,075	590	561	15 387	0	-29
647xx	627xx	zákonné soc. nákl.	25,902	87	82	2 255	0	-5
647xx	528xx	ostatní soc. náklady	27,016	41	41	1 127	0	-1
64750370	50150370	BOZP	25,599	7	6	172	0	0
62110080	51810080	mzdové nákl. agentur.	26,584	608	589	16 170	0	-19
				<b>3 257</b>	<b>3 099</b>		<b>0</b>	<b>-158</b>
				<b>-158</b>			<b>-158</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 18 je zřetelné, že úpravy související s položkou mzdy a zaměstnanecké požitky dle ČUP jsou následující (hodnota ČUP tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- částka po přepočtu na měnu vykazování 595 tis. EUR bude vykázána dle ČUP v položce ostatní služby, která je zahrnuta ve výkonové spotřebě
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se sníží hodnota mezd a zaměstnaneckých požitků dle ČUP o 158 tis. EUR

## Rozdíly při převodu u skupiny ostatní provozní náklady

Kurzové ztráty a kurzové zisky jsou dle ČUP vykazovány odděleně ve finančním výsledku hospodaření na rozdíl od IFRS, kde jsou kurzové ztráty a zisky vykazovány v provozním výsledku hospodaření. V odpisech dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku budou dle ČUP vykázány odpisy goodwillu ve výši 1081 tis. EUR.

Tabulka 19 – Rozdíly při převodu u skupiny „ostatní provozní náklady“

### Skupina R22 T - ostatní provozní náklady

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
63510400	53110400	daň silniční	25,743	0	0	3	0	0
63580100	53880100	ostatní daně a popl.	26,413	16	15	417	0	-1
63580200	53280100	daň z nemovitostí	25,968	18	17	474	0	-1
65800100	51800101	ostatní služby	26,913	1	1	20	0	0
65800200	54800200	ostatní prov.nákl.	25,620	1	1	27	0	0
66610100	56310100	kurzové tráty	25,861	258	243	6 672	0	-15
67120100	54520100	ostatní pokuty a pen.	27,353	0	0	4	0	0
68111000	55111000	odpisy DHM a DNM	24,845	4	983	26 952	1 081	-102
68112000	55112000	odpisy DHM a DNM	24,816	586	530	14 535	0	-56
68174200	55974200	opravné položky	27,425	0	4	111	0	4
76610100	66310100	kurzové zisky	39,824	-409	-595	-16 302	0	-185
				<b>475</b>	<b>1 200</b>		<b>1 081</b>	<b>-356</b>
				<b>725</b>			<b>725</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Úpravy související s položkou ostatní provozní náklady dle ČUP jsou následující (hodnota ČUP tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- částka po přepočtu na měnu vykazování 1081 tis. EUR bude vykázána dle ČUP v položce odpisy dlouhodobého nehmotného majetku
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se sníží hodnota ostatních provozních nákladů dle ČUP o 356 tis. EUR



## Rozdíly při převodu u skupiny náklady a výnosy interco

V této skupině jsou zahrnuty náklady a výnosy s podniky ve skupině na základě konsolidačních požadavků.

Tabulka 20 – Rozdíly při převodu u skupiny „náklady a výnosy interco“

### Skupina R30 T - náklady a výnosy interco (s podniky ve skupině)

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
62831191	51831191	ostatní služby	27,325	0	0	0	0	0
62831391	51831391	ostatní služby	27,482	121	121	3 322	0	0
87001002	60101002	tržby za výrobky	25,474	-50	-46	-1 274	0	4
96100009	54880009	ostatní prov. nákl.	27,425	-9	-9	-236	0	0
96284319	51884319	ostatní služby	28,938	66	69	1 898	0	4
16788020		kurzové zisky	27,390	167			-167	0
				<b>294</b>	<b>135</b>		<b>-167</b>	<b>7</b>
				<b>-159</b>			<b>-159</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Úpravy související s položkou náklady a výnosy interco dle ČUP, jak vyplývá z tabulky č. 20, jsou následující (hodnota ČUP tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- částka 167 tis. EUR nebude dle ČUP vykázána
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se zvýší hodnota nákladů a výnosů interco dle ČUP o 7 tis. EUR

## Rozdíly při převodu u skupiny finanční výsledek hospodaření

Na účtech 66620150 a 76620150 jsou zaúčtovány kurzové ztráty a kurzové zisky z přepočtu půjčky (evidované mezi dlouhodobými závazky) od mateřské společnosti. Kurzové zisky a ztráty z těchto transakcí nejsou v závěrce společnosti Fxx s.r.o. dle IFRS vykazovány.

Tabulka 21 – Rozdíly při převodu u skupiny „finanční výsledek hospodaření“

### Skupina S7Tx - finanční výsledek hospodaření

FR účet	CZ účet	CZ název	kurz IFRS	IFRS t€	ČUP t€	ČUP tCZK	rozdíl	
							odlišnosti ve vykazování	z převodu na měnu vykazování
66620150	56320150	kurzové ztráty		0	1 111	30 481	1 111	
76620150	66320150	kurzové zisky		0	-11	-301	-11	
62780150	56880150	poplatky bance	25,895	16	16	425		-1
66117150	56217150	úroky náklad. GR	25,998	544	515	14 137		-28
76700150	66200150	úroky příjm. banka	26,040	0	0	-9		0
				<b>560</b>	<b>1 631</b>		<b>1 100</b>	<b>-29</b>
				<b>1 071</b>			<b>1 071</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 21 je zřejmé, že úpravy související s položkou finanční výsledek hospodaření dle ČUP jsou následující (hodnota ČUP tis. EUR byla vypočtena převodem z hodnoty ČUP tis. CZK, závěrkovým kurzem 1CZK = 27,425 EUR):

- částka po přepočtu na měnu vykazování 1100 tis. EUR bude vykázána dle ČUP v položce ostatní finanční náklady, poplatky bance ve výši 16 tis. EUR budou vykázány jako ostatní finanční náklady, úroky placené ve výši 515 tis. EUR jako nákladové úroky
- úpravou přepočtu na měnu vykazování se sníží hodnota položek skupiny finančního výsledku hospodaření dle ČUP o 29 tis. EUR

#### 4.3.4 Výkazy dle českých účetních předpisů po převodu

Účetní výkazy společnosti Fxx s.r.o. jsou sestaveny v souladu s českými účetními předpisy ke dni 31. 12. 2013 za jedno sledované účetní období. Účetní závěrka společnosti obsahuje rozvahu v plném rozsahu a výkaz zisku a ztráty.

Tabulka 22 – Rozvaha v plném rozsahu společnosti, sestavená dle českých účetních předpisů (v tis. EUR)

#### Rozvaha v plném rozsahu společnosti Fxx s.r.o. k 31.12.2013 (v tis. EUR)

<b>aktiva</b>	<b>20 696</b>
<b>B - dlouhodobý majetek</b>	<b>12 699</b>
BI - dlouhodobý nehmotný majetek	3 110
BII - dlouhodobý hmotný majetek	9 589
<b>C - oběžná aktiva</b>	<b>7 926</b>
CI - zásoby	945
CIII - krátkodobé pohledávky	4 521
CIV - krátkodobý finanční majetek	2 460
<b>D - časové rozlišení</b>	<b>71</b>
DI - časové rozlišení	71
<b>pasiva</b>	<b>20 696</b>
<b>A - vlastní kapitál</b>	<b>-9</b>
AI - základní kapitál	8
AII - kapitálové fondy	4 628
AIV - nerozdělený zisk minulých let	-1 724
AV - výsledek hospodaření běžného období	-2 921
<b>B - cizí zdroje</b>	<b>20 705</b>
BI - rezervy	85
BII - dlouhodobé závazky	15 595
BIII - krátkodobé závazky	5 025

Zdroj: vlastní zpracování

Hodnota aktiv a pasiv v rozvaze sestavené dle českých účetních předpisů se oproti výkazům sestaveným dle IFRS snížila o 3.048 tis. EUR. V aktivech jsou dle českých účetních předpisů zahrnuty oprávky goodwillu, které snižují jejich hodnotu, nakoupený hmotný majetek od podniku ve skupině a rozdíly z přecenění pohledávek zvyšují hodnotu aktiv vykazovaných dle českých účetních předpisů. Oprávky ke goodwillu ovlivňují výši pasiv prostřednictvím účtů neuhrazená ztráta minulých let a výsledek hospodaření za běžné období. Rozdíly z převodu na měnu vykazování snižují hodnotu aktiv i pasiv ve výkazech sestavených dle českých účetních předpisů.

Tabulka 23 – Výkaz zisku a ztráty společnosti, sestavený dle českých účetních předpisů (v tis. EUR)

### **Výkaz zisku a ztráty společnosti Fxx s.r.o. k 31.12.2013 (v tis. EUR)**

B1 - výkony	17 067
B2 - výkonová spotřeba	-13 287
C - mzdové náklady	-2 504
D - daně a poplatky	-32
E - odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	-1 517
F21 - tržby z prodeje materiálu	72
F22 - prodaný materiál	-214
G - změna stavu rezerv a opravných položek v provozní činnosti	-22
H1 - ostatní provozní výnosy	64
H2 - ostatní provozní náklady	-1 268
<b>provozní výsledek hospodaření</b>	<b>-1 641</b>
N1 - výnosové úroky	0
N2 - nákladové úroky	-515
O1 - ostatní finanční výnosy	605
O2 - ostatní finanční náklady	-1 370
<b>finanční výsledek hospodaření</b>	<b>-1 280</b>
R1 - mimořádné výnosy	0
R2 - mimořádné náklady	0
<b>mimořádný výsledek hospodaření</b>	<b>0</b>
<b>výsledek hospodaření za účetní období</b>	<b>-2 921</b>
<b>výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>-2 921</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Celková hodnota ztráty zachycená ve výkazu zisku a ztráty sestaveného dle českých účetních předpisů je o 1.961tis. EUR vyšší než ve výkazu sestaveném dle IFRS. Výše ztráty vykazované dle českých účetních předpisů je ovlivněna především vykazováním odpisů ke goodwillu a rozdílem z úpravy přepočtu na měnu vykazování.

## 5. Zhodnocení výsledků a doporučení

Při analýze obsahové náplně jednotlivých účtů byly všechny získané poznatky zaznamenány k jednotlivým účtům a byla vytvořena vzorová účtová osnova v tabulkovém procesoru Excel, která obsahuje číslo francouzského účtu, číslo českého účtu a informace o umístění českého účtu ve výkazech. Tabulka č. 24 zobrazuje část vzorové účetní osnovy:

Tabulka 24 – Ukázka vzorové účtové osnovy

FR účet	cz synt	cz název	cz bilance	tř.	řádek	sloupec	CZ A/P	CZ výkaz	IFRS sk.	IFRS výkaz
20700000	15	goodwill	aktiva	BI	5	brutto	B - dlouhodobá aktiva	BI - nehmotný majetek	A1T - celkem dlouhodobý majetek	A11T - nehmotná aktiva
28154100	82	samostatné movité věci a soubory movitých věcí	aktiva	BII	3	korekce	B - dlouhodobá aktiva	BII - hmotný majetek	A1T - celkem dlouhodobý majetek	A13T - pozemky, budovy a zařízení
31200100	112	materiál	aktiva	CI	1	brutto	C - oběžná aktiva	CI - zásoby	A2T - celkem oběžný majetek	A21T - zásoby
40110010	321	závazky z obchodních vztahů	pasiva	BIII	1	brutto	B - cizí zdroje	BIII - krátkodobé závazky	P4T - celkové závazky	P44T - obchodní závazky
60010119	501	spotřeba materiálu	výsledovka	B2	1	0	B - provozní výsledek hosp.	B2 - výkonová spotřeba	R1T - provozní marže	R20T - spotřeba materiálu a služeb
61100900	518	služby	výsledovka	B2	2	0	B - provozní výsledek hosp.	B2 - výkonová spotřeba	R1T - provozní marže	R20T - spotřeba materiálu a služeb
70010101	601	tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	výsledovka	B1	1	0	B - provozní výsledek hosp.	B1 - výkony	R1T - provozní marže	R10T - tržby

Zdroj: vlastní zpracování

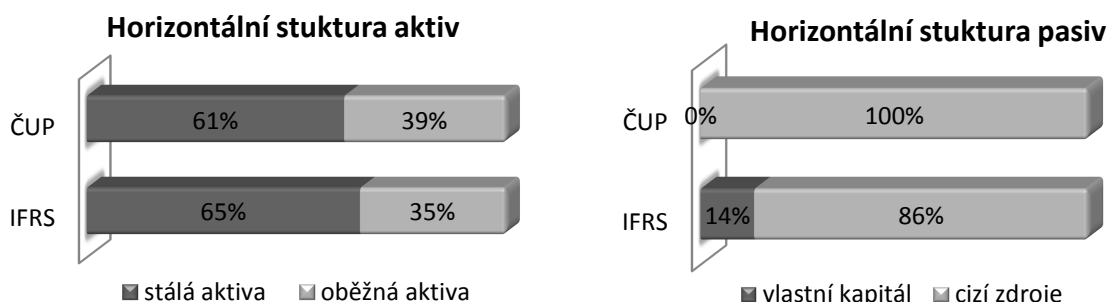
Rozvaha a výkaz zisku a ztráty dle českých účetních předpisů jsou zpracovány v tabulkovém procesu Excel, kde lze k francouzským účtům obrátové předvahy ze zdrojové tabulky (vzorové účetní osnovy) pomocí vyhledávací funkce přiřadit účty české účtové osnovy, včetně jejich zařazení ve výkazech dle českých účetních předpisů. Dalším zpracováním údajů do kontingenční tabulky je možné zobrazit rozvahu a výkaz zisků a ztráty ve zjednodušené podobě, jak je znázorněno v tabulkách č. 22 a 23 v bodě 4.3.4. Vyhotovení podkladů pro výkazy sestavené dle českých účetních předpisů bude opětovně a okamžitě proveditelné na jakémkoli dalším exportu účetních dat z účetního systému, opakováním výše uvedených kroků. Vzorovou účetní osnovu lze případně doplňovat o nové účty, které by mohla společnost v budoucnu používat.

Některé české účetní jednotky nevyhotovují účetní výkazy pouze jednou za rok při sestavování daňového přiznání, ale pro účely statistického vykazování jsou povinny vykazovat stavy aktiv, pasiv nebo mezisoučty na úrovni jednotlivých stupňů k různým obdobím roku, např. ke konci čtvrtletí nebo pololetí. Prostřednictvím vzorové účetní osnovy lze vytvořit filtr jednotlivých účtů dle různých bilančních skupin, vyfiltrované účty zkopírovat a vložit přímo do tabulky pro zadávání kritérií v programu SAP, který zobrazí zůstatky požadovaných účtů k příslušnému datu. Celkovou částku lze následně zapsat do statistického výkazu, aniž by předem musely být sestaveny výkazy.

Při porovnání výkazů sestavených dle IFRS a dle českých účetních předpisů je zapotřebí identifikovat odlišnosti ve vykazování dle obou účetních rámců, aby bylo pochopitelné, proč se výkazy účetní jednotky liší. Odlišnosti ve vykazování u společnosti Fxx s.r.o. u bilančních účtů jsou zobrazeny v příloze č. 1 a odlišnosti ve vykazování u účtů nákladů a výnosů obsahuje příloha č. 2, přičemž nejvýznamnější odlišnost ve vykazování tvoří oprávkou ke goodwillu, který dle IFRS není odepisován a nelze opomenout ani rozdíl v přepočtu na měnu vykazování. Většina hodnot ve výkazech dle IFRS je vyjádřena v měně a v kurzu ke dni uskutečnění transakce, zatímco pro převod rozvahy a výkazu zisku a ztráty sestavených dle českých účetních předpisů na měnu vykazování je použit kurz k poslednímu dni vykazovaného období.

Po sestavení účetní závěrky v souladu s českými účetními předpisy je možné vymežit dopady aplikace těchto dvou rozdílných rámců vykazování účetních informací na obraz o finanční situaci a výkonnosti společnosti Fxx s.r.o. Na první pohled je patrné, že vlivem rozdílu ve vykazování došlo ke změnám výsledku hospodaření, celkové hodnoty aktiv a pasiv společnosti Fxx s.r.o. Položky aktiv a pasiv se vlivem rozdílů ve vykazování liší nejen celkovou hodnotou, ale horizontální strukturou, jak vyplývá z grafu č. 6.

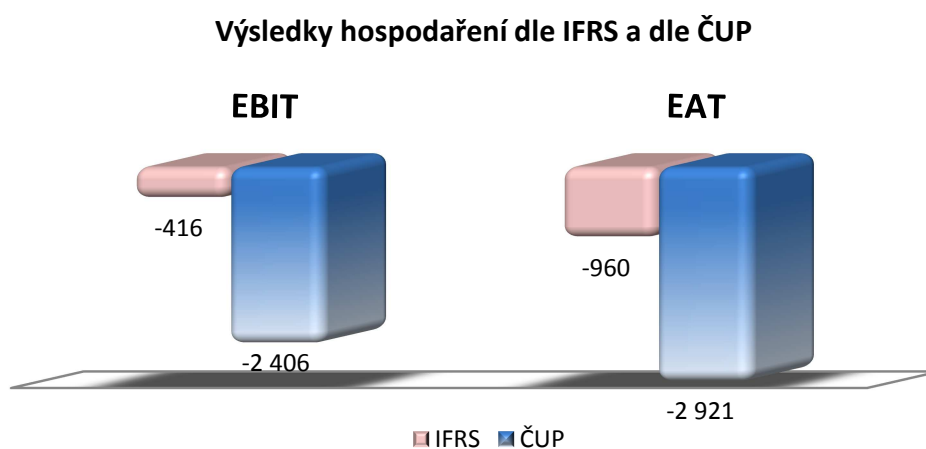
Graf 6 - Horizontální struktura aktiv a pasiv dle IFRS a ČUP



Zdroj: vlastní zpracování

Pro účely finanční analýzy je zisk rozdělován na zisk před odečtením úroku (EBIT – používaný zejména pro mezifiremní porovnávání) a zisk po zdanění, neboli čistý zisk (EAT – používaný pro rozdělení mezi akcionáře). Vykazováním účetních informací dle ČUP bylo dosaženo celkové ztráty 2.921 tis. EUR, zatímco z účetních informací dle IFRS tato ztráta činí 960 tis. EUR, jak je znázorněno v grafu č. 7. Rozdíl vznikl odlišným vykazováním oprávek goodwillu, investičního majetku pořízeného převodem od podniků ve skupině, který byl u původního majitele odepsán, a převodem na měnu vykazování. Ve výkazech dle ČUP je hodnota jednotlivých položek přepočítána závěrkovým kurzem k 31. 12. 2013, zatímco ve výkazech dle IFRS jsou především nákladové a výnosové položky vykázány v měnách a kurzech, platných ke dni uskutečnění jednotlivých transakcí.

Graf 7 – Výsledky hospodaření dle IFRS a dle ČUP

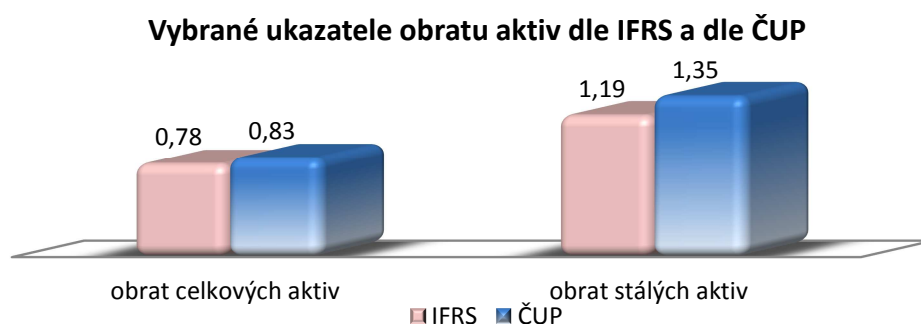


Zdroj: vlastní zpracování



Vlivem změn vyplývajících z rozdílností ve vykazování dle IFRS a dle ČUP došlo také ke změně hodnoty ukazatele obratu aktiv, jak je znázorněno v grafu č. 8, kdy po všech úpravách jsou v rozvaze sestavené dle ČUP celková aktiva nižší o 3.048 tis. EUR. Dle Sedláčka (2011) vyjadřují ukazatelé hodnoty aktiv celkovou produkční efektivnost a využití aktiv v podniku, a to poměrem mezi celkovými ročními tržbami a aktivy, případně vybranou skupinou aktiv, přičemž doporučený interval hodnoty ukazatele obratu aktiv je stanoven v intervalu 1,6-3. Pohybují-li se ukazatele obratu celkových aktiv v doporučeném intervalu, jsou aktiva ve sledované společnosti řízena správně.

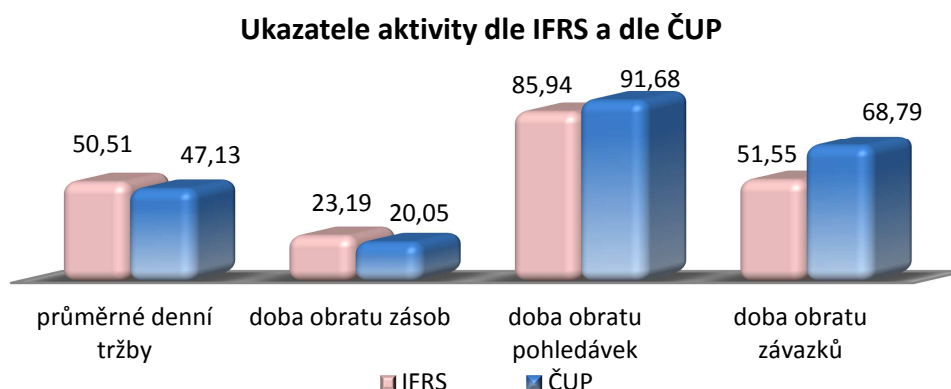
Graf 8 – Vybrané ukazatele obratu aktivit dle IFRS a dle ČUP



*Zdroj: vlastní zpracování*

Změny ve vykazování dle obou účetních rámců se také projevily při výpočtu ukazatelů aktivity, viz graf č. 9. Celkové tržby dle ČUP jsou o 1.232 tis. EUR nižší z důvodu převodu na měnu vykazování, také hodnota zásob se z téhož důvodu snížila o 226 tis. EUR. Ukazatelem doba obratu pohledávek je vyjádřena průměrná doba splatnosti pohledávek, přičemž největší odběratelé společnosti Fxx s.r.o. mají platební podmínku 90 dní. Rozdíl mezi obchodními pohledávkami vykazovanými v obou účetních rámcích není veliký, činí pouze 19 tis. EUR, ale výše tohoto ukazatele se odvíjí od výše denních tržeb. Ukazatelem doby obratu závazků je vyjádřena průměrná doba platby závazků, která je u většiny dodavatelů společnosti Fxx s.r.o. sjednána v průměru šedesáti dní.

Graf 9 – Ukazatele aktivity dle IFRS a dle ČUP

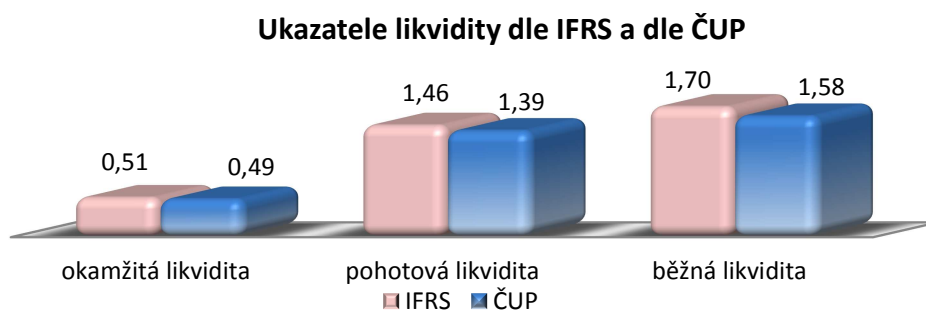


Zdroj: vlastní zpracování

Ukazateli likvidity je vyjádřena okamžitá schopnost společnosti uhradit své splatné závazky. Ukazatelem okamžité likvidity je vyjádřena schopnost společnosti hradit splatné závazky a jeho doporučená hodnota se pohybuje v intervalu 0,2 – 0,5. Výpočtem ukazatele pohotové likvidity je vyjádřena schopnost společnosti dostát svým krátkodobým závazkům a standardní hodnoty ukazatele by se měly pohybovat v intervalu 1 – 1,5. Schopnost společnosti uspokojit své věřitele proměnou oběžných aktiv na hotovost vyjadřuje ukazatel běžné likvidity, s doporučenou hodnotou v intervalu 1,5 – 2,5 (Knápková, 2013).

Z grafického porovnání ukazatelů likvidity (graf č. 10), sestavených dle výkazů IFRS a ČUP, je patrné, že změny ve vykazování a změny z převodu na měnu vykazování nemají podstatný vliv na ukazatele likvidity, jenž se shodně pohybují i v rozmezí doporučených hodnot intervalů.

Graf 10 – Ukazatele likvidity dle IFRS a dle ČUP

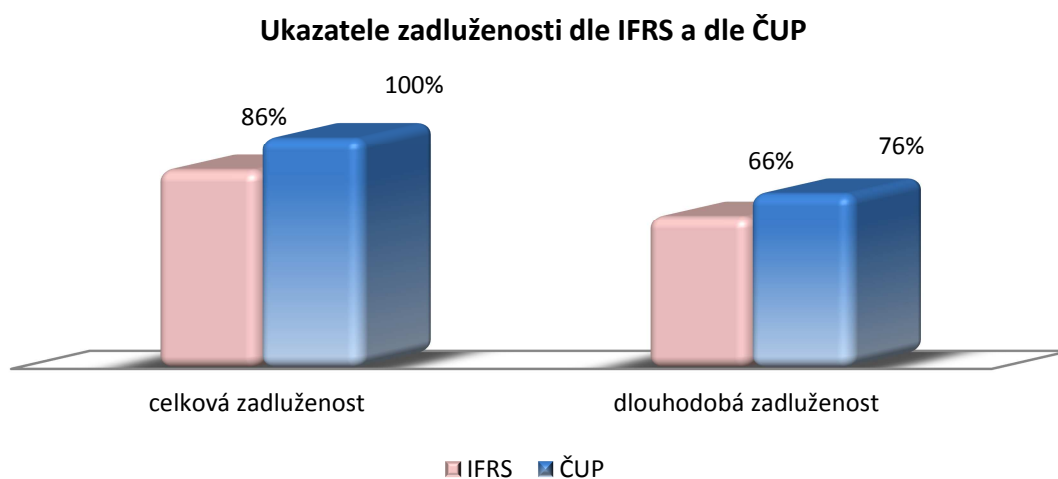


Zdroj: vlastní zpracování

Používání cizích zdrojů k financování vlastních aktivit zobrazují ukazatelé zadluženosti v grafu č. 11. Poměr celkových závazků k celkovým aktivům je vyjádřen celkovou zadlužeností, dlouhodobou zadlužeností je vyjádřen poměr cizího kapitálu vzhledem k aktivům, kde hodnoty > 60% ukazují na negativní vývoj (Sedláček, 2011).

Rozdíl ve výsledné hodnotě ukazatele celkové zadluženosti u společnosti Fxx s.r.o. je způsoben odlišnostmi ve vykazování zahrnutými do neuhrazené ztráty minulých let a do nerozděleného zisku. Tyto odlišnosti zahrnují především oprávkky ke goodwillu, které činí 1.982 tis. EUR.

Graf 11 – Ukazatele zadluženosti dle IFRS a dle ČUP



*Zdroj: vlastní zpracování*

Největší dopady na finanční ukazatele byly zaznamenány díky odlišnostem ve vykazovaných aktivech v obou účetních rámcích. Bezpochyby největší rozdíl ve výši aktiv vznikl tvorbou oprávek ke goodwillu, uplatňovanou dle českých účetních předpisů.

Při závěrkových operacích by měla být společností Fxx s.r.o. také více zaměřena pozornost na přesnější dodržování pravidel skupiny, především ohledně přecenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku na reálnou hodnotu. Pravděpodobně by došlo ke snížení vykazovaných aktiv dle IFRS, neboť na účtu pořízení dlouhodobého hmotného majetku je evidována specifická výrobní linka v pořizovací ceně 9.400 tis. CZK, která nebude z důvodu změny projektového plánu společností využívána, předpokládána

prodejní cena by měla činit 1.500 tis. CZK, ale opravná položka k hmotnému majetku ve výši 7.900 tis. CZK nebyla vytvořena.

Společnost Fxx s.r.o. je součástí nadnárodní obchodní korporace, ve které jsou pomocí vnitropodnikových směrnic a pokynů pečlivě propracované účetní postupy v souladu s Mezinárodními účetními standardy IFRS. Prostřednictvím informačního systému SAP lze sice získat údaje k sestavení účetní závěrky dle českých předpisů, avšak je nezbytné jejich další zpracování.

Za jedno z úskalí při vkládání dat do účetního systému lze považovat skutečnost, že zaúčtování položek na nákladové účty není v kompetenci účetní společnosti. Jednotlivé účetní položky jsou do systému přenášeny prostřednictvím objednávkových kódů, které při tvorbě objednávek vybírají pověření zaměstnanci jednotlivých oddělení společnosti, kteří však nemají příslušné ekonomické vzdělání a nemohou předvídat dopady propojení nákupních kódů s jednotlivými účty účtové osnovy. Vzhledem k nemožnosti blokace nákupních kódů pro určitou účetní jednotku, musel být na základě analýzy vytvořen seznam „povolených“ nákupních kódů (viz příloha č. 3), u kterých je ověřeno propojení na analytické účty. Tato tabulka je všem zaměstnancům, majícím oprávnění pro tvorbu objednávek, rozesílána v pravidelných intervalech a dodržování výběru nákupních kódů je kontrolováno finančním manažerem při elektronickém schvalování objednávek a následně i pravidelnými týdenními kontrolami zaúčtovaných položek.

Hlavní účetní společnosti, která je zhotovitelkou účetních výkazů, musí být znalá předpisů obou účetních rámců, aby byla schopná odůvodnit statutárním osobám, finančním auditorům a případným externím uživatelům rozdíly ve vykazování. Nesprávné zaúčtování položky by mohlo mít vliv jak na účetní závěrku, tak na ukazatele finanční analýzy, které mohou být podkladovými údaji pro rozhodování o dalším působení společnosti Fxx s.r.o. Vytvořená vzorová osnova může být pro hlavní účetní rychlou pomůckou při kontrole zaúčtování určité položky na příslušný účet, neboť poskytuje okamžitý přehled o dopadu účetní transakce do výkazů dle obou účetních rámců a umožňuje sestavení výkazů ve zjednodušené podobě dle českých účetních předpisů, protože tyto výkazy nejsou součástí výstupů mezinárodního účetního systému.

## 6. Závěr

Rozšiřováním obchodních aktivit zahraničních obchodních korporací v České republice je mnohým českým podnikatelským subjektům umožněn další ekonomický rozvoj a dochází ke vzniku nových pracovních příležitostí. Pro účetní a zaměstnance kontrolingu ve společnosti Fxx s.r.o. však vlastnictví jejich účetní jednotky zahraniční mateřskou společností znamená nevyhnutelnost používat globální informační systém SAP, který je přizpůsoben vedení účetnictví dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

Přestože jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS celosvětově uznávanými zásadami a principy k vykazování činnosti účetních jednotek a některá pravidla vykazování jsou již zakotvena přímo v českém Zákoně o účetnictví, jsou české účetní jednotky povinny sestavovat účetní závěrku dle českých účetních předpisů a zjištěný výsledek hospodaření je následně podkladem pro stanovení daňové povinnosti.

V diplomové práci jsou podány návrhy optimalizace převodu účetní závěrky sestavené dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS na účetní závěrku sestavenou dle českých účetních předpisů v konkrétní účetní jednotce, která je součástí mezinárodní obchodní korporace. V teoretické části práce jsou obecně charakterizovány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a ve stručnosti je popsán jejich vývoj. Detailněji jsou popsány standardy, které jsou uplatňovány ve vybrané účetní jednotce a jsou vysvětleny odlišnosti mezi účetními postupy obou účetních rámců.

Vlastní práce je zaměřena na účetní závěrku společnosti Fxx s.r.o., která je sestavena dle IFRS, podrobně jsou analyzovány jednotlivé části závěrky, aby mohly být identifikovány všechny položky, které nejsou vykázány v účetní závěrce dle IFRS, protože nesplňují požadavky pro uznání a vykázání. Také je objasněn rozdíl, který vznikl převodem národní měny na měnu vykazování.

Všechny získané informace jsou zpracovány do vzorové účetní osnovy v tabulkovém procesoru Excel, která poskytuje přehled o souvislostech mezi francouzskými a českými

účty, včetně jejich pozice při vykazování dle obou účetních rámců. Obratovou převahu francouzských účtů se zůstatky k 31. 12. 2013, vyexportovanou z účetního systému SAP, lze následně pomocí vzorové účetní osnovy, jako zdrojové tabulky, prostřednictvím funkce „svyhledat“ doplnit o účty české účtové osnovy, včetně jejich zařazení ve výkazech dle českých účetních předpisů. Dalším zpracováním údajů do kontingenční tabulky je možné zobrazit rozvahu a výkaz zisků a ztráty ve zjednodušené podobě sestavenou v souladu s českými účetními předpisy.

Při porovnání výkazů sestavených dle IFRS a dle českých účetních předpisů je nezbytné identifikovat odlišnosti vykazování dle obou účetních rámců, aby bylo pochopitelné, proč se výkazy účetní jednotky liší. Nejvýznamnější odlišnost ve vykazování tvoří oprávkou ke goodwillu, který dle IFRS není odepisován a nelze opomenout ani rozdíl v přepočtu na měnu vykazování. Většina hodnot ve výkazech dle IFRS je vyjádřena v měnách a kurzech ke dni uskutečnění účetní transakce, zatímco pro převod rozvahy a výkazu zisku a ztráty sestavených dle českých účetních předpisů na měnu vykazování je použit kurz k poslednímu dni vykazovaného období.

Vymezení dopadů aplikace dvou rozdílných účetních rámců na vykazování účetních informací je graficky znázorněno vybranými ukazateli finanční analýzy, jejichž prostřednictvím je možné získat informace ke zhodnocení současného stavu, které jsou nezbytné pro učinění správných rozhodnutí do budoucnosti.

Je možné, že lze v budoucnosti očekávat další přibližování českých účetních předpisů Mezinárodním standardům účetního výkaznictví tak, aby výkazy sestavené českými účetními jednotkami nebyly vyhotovovány pouze jako podklad pro stanovení daňové povinnosti, ale aby poskytovaly externím uživatelům mezinárodně srovnatelné informace.

## Seznam použitých zdrojů

1. DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno : BizBooks, 2014. str. 244. ISBN 978-80-265-0149-7.
2. FICBAUER, Jiří, FICBAUER, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. Ostrava : Key Publishing, 2012. ISBN 978-80-7418-143-6.
3. JÍLEK, Josef, SVOBODOVÁ, Jitka. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012. Praha : Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.
4. Ernst & Young. Stučný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013. Praha : Ernst & Young, 2013. [2014-06-04]. Dostupný z WWW: [http://www.ex.com/Publication/vwLUAAssets/FAAS\\_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010\\_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ex.com/Publication/vwLUAAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf) .
5. FICBAUER, Jiří a FICBAUER, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. Ostrava : Key Publishing, 2012. ISBN 978-80-7418-143-6.
6. JÍLEK , Josef a SVOBODOVÁ, Jitka. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012. Praha : Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.
7. JINDRÁK, Jaroslav. Sbíрка souvztažností k účtům směrné účtové osnovy s opravami pro rok 2014. Olomouc : Anag, 2014. ISBN 978-80-904256-5-1.
8. KNÁPKOVÁ, Adriana, PAVELKOVÁ, Drahomíra a ŠTEKER, Karel. Finanční analýza. Praha : Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4456-8.
9. Komora auditorů České republiky. České znění IFRS (překlad EU). Praha : KA ČR, 2014. [2014-06-04]. Dostupný z WWW: <http://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifrs-preklad-eu>.
10. KRUPOVÁ, Lenka. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi. Praha : VOX, 2009. ISBN 978-80-89324-76-0.
11. MLÁDEK, Robert. Postupy účtování podle IFRS. Praha : Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

12. Nadace pro IFRS. IFRS - website of the IFRS Foundation and the IASB. Londýn : Nadace pro IFRS, 2014. [2014-06-04]. Dostupný z WWW: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>.
13. PASEKOVÁ, Marie a kol. Implementace IFRS do malých a středních podniků. Praha : Wolter Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-866-4.
14. PriceWaterhouseCoopers. IFRS a české účetní předpisy - podrobnosti a rozdíly [online]. Praha : PWC, 2009. [2014-06-04]. Dostupný z WWW: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.
15. Publications Office of the European Union. Fair Value Measurement - defined terms. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012 [2014-09-07]. Dostupný z WWW: <http://www.eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012R1255&rid=22>.
16. RYNEŠ, Petr. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2014: Průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2014 po rekodifikaci soukromého práva. Olomouc : Anag, 2014. ISBN 978-80-7263-853-6.
17. SEDLÁČEK, Jaroslav. Finanční analýza podniku. Praha : Computer press, a.s., 2011. ISBN 978-80-2581-3386-6.
18. STROUHAL, Jiří. Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS/IFRS. Praha : Wolter Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-474-1.



## Seznam tabulek

<i>Tabulka 1 - Přehled standardů v IFRS</i> .....	14
<i>Tabulka 2 – Výše aktiv z výkazu o finanční situaci podniku, sestaveného dle IFRS (v tis. EUR)</i> .....	57
<i>Tabulka 3 – Rozdíly při převodu u skupiny „nehmotná aktiva“</i> .....	58
<i>Tabulka 4 – Rozdíly při převodu u skupiny „pozemky, budovy a zařízení“</i> .....	60
<i>Tabulka 5 – Rozdíly při převodu u skupiny „zásoby“</i> .....	61
<i>Tabulka 6 – Rozdíly při převodu u skupiny „obchodní pohledávky“</i> .....	62
<i>Tabulka 7 – Rozdíly při převodu u skupiny „jiné pohledávky“</i> .....	63
<i>Tabulka 8 – Rozdíly při převodu u skupiny „peníze a ceniny“</i> .....	64
<i>Tabulka 9 - Výše pasiv z výkazu o finanční situaci podniku, sestaveného dle IFRS (v tis. EUR)</i> .....	65
<i>Tabulka 10 – Rozdíly při převodu u skupiny „celková hodnota majetku připisovaná mateřské společnosti“</i> .....	66
<i>Tabulka 11 – Rozdíly při převodu u skupiny „obchodní závazky“</i> .....	67
<i>Tabulka 12 – Rozdíly při převodu u skupiny „závazky k zaměstnancům, splatné daně“</i> .....	68
<i>Tabulka 13 – Rozdíly při převodu u skupiny „ostatní závazky“</i> .....	69
<i>Tabulka 14 – Výkaz o úplném výsledku hospodaření, sestavený dle IFRS (v tis. EUR)</i> .....	70
<i>Tabulka 15 – Rozdíly při převodu u skupiny „tržby“</i> .....	71
<i>Tabulka 16 – Rozdíly při převodu u skupiny „ostatní výnosy“</i> .....	72
<i>Tabulka 17 – Rozdíly při převodu u skupiny „spotřeba materiálu a služeb“</i> .....	73
<i>Tabulka 18 – Rozdíly při převodu u skupiny „mzdy a zaměstnanecké požitky“</i> .....	74
<i>Tabulka 19 – Rozdíly při převodu u skupiny „ostatní provozní náklady“</i> .....	75
<i>Tabulka 20 – Rozdíly při převodu u skupiny „náklady a výnosy interco“</i> .....	76
<i>Tabulka 21 – Rozdíly při převodu u skupiny „finanční výsledek hospodaření“</i> .....	77
<i>Tabulka 22 – Rozvaha v plném rozsahu společnosti, sestavená dle českých účetních předpisů (v tis. EUR)</i> .....	78
<i>Tabulka 23 – Výkaz zisku a ztráty společnosti, sestavený dle českých účetních předpisů (v tis. EUR)</i> .....	79
<i>Tabulka 24 – Ukázka vzorové účtové osnovy</i> .....	81

## Seznam grafů

<i>Graf 1 – Rozmístění výrobních aktivit ve světě obchodní korporace Fxx S.A.</i> .....	45
<i>Graf 2 – Prodej obchodní korporace Fxx S.A. v letech 2009 -2013 (v mil. €)</i> .....	46
<i>Graf 3 – Nejvýznamnější odběratelé obchodní korporace Fxx S.A.</i> .....	47
<i>Graf 4 – Rozpočet prodeje společnosti Fxx s.r.o. v letech 2012 - 2018</i> .....	47
<i>Graf 5- Vývoj pevného měsíčního kurzu devizy střed EUR/CZK</i> .....	54
<i>Graf 6 - Horizontální struktura aktiv a pasiv dle IFRS a ČUP</i> .....	83
<i>Graf 7 – Výsledky hospodaření dle IFRS a dle ČUP</i> .....	83
<i>Graf 8 – Vybrané ukazatele obrátu aktivit dle IFRS a dle ČUP</i> .....	84
<i>Graf 9 – Ukazatele aktivity dle IFRS a dle ČUP</i> .....	85
<i>Graf 10 – Ukazatele likvidity dle IFRS a dle ČUP</i> .....	85
<i>Graf 11 – Ukazatele zadluženosti dle IFRS a dle ČUP</i> .....	86

## **Seznam obrázků**

<i>Obrázek 1 – Přeceňovací model s dopadem přecenění využívaný v IAS 16.....</i>	<i>31</i>
<i>Obrázek 2 - Vznik odloženého daňového závazku a odložené daňové pohledávky dle IFRS .....</i>	<i>43</i>

## **Seznam příloh**

<i>Příloha 1 – Odlišnosti ve vykazování aktiv a pasiv dle IFRS a dle českých účetních předpisů u společnosti Fxx s.r.o. ....</i>	<i>94</i>
<i>Příloha 2 – Odlišnosti ve vykazování nákladů a výnosů dle IFRS a dle českých účetních předpisů u společnosti Fxx s.r.o. ....</i>	<i>95</i>
<i>Příloha 3 – Seznam „povolených“ nákupních kódů pro účetní jednotku Fxx s.r.o.....</i>	<i>96</i>

## Přílohy

### Příloha 1 – Odlišnosti ve vykazování aktiv a pasiv dle IFRS a dle českých účetních předpisů u společnosti Fxx s.r.o.

IFRS výkaz	CZ A/P	CZ výkaz	cz syn	cz náz
A11T - nehmotná aktiva	podrozvaha	podrozvaha	9xx	goodwill
A23T - jiné pohledávky	B - cizí zdroje	BIII - krátkodobé závazky	343	stát - daňové závazky a dotace
	C - oběžná aktiva	CIII - krátkodobé pohledávky	314	krátkodobé poskytnuté zálohy
			335	jiné pohledávky
			343	stát - daňové pohledávky
345	stát - daňové pohledávky			
D - časové rozlišení	DI - časové rozlišení	381	náklady příštích období	
P42T - celkové finanční závazky	B - cizí zdroje	BII - dlouhodobé závazky	361	závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
P44T - obchodní závazky	B - cizí zdroje	BIII - krátkodobé závazky	321	závazky z obchodních vztahů
			389	dohadné účty pasivní
C - oběžná aktiva	CI - zásoby	CIII - krátkodobé pohledávky	111	materiál
			335	jiné pohledávky
			459	ostatní rezervy
P45T - závazky k zaměstnancům, splatné daně	B - cizí zdroje	BI - rezervy	331	závazky k zaměstnancům
			336	závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotní péče
			342	stát - daňové závazky a dotace
			343	stát - daňové závazky a dotace
			389	dohadné účty pasivní
P46T - ostatní závazky	B - cizí zdroje	BIII - krátkodobé závazky	321	závazky z obchodních vztahů
			389	dohadné účty pasivní



**Příloha 3 – Seznam „povolených“ nákupních kódů pro účetní jednotku Fxx s.r.o.**

<b>kategorie</b>	<b>SAP kód</b>	<b>text</b>	<b>účet</b>	<b>IFRS</b>
<b>cestovné</b>	<b>9450--</b>	<b>Cestovné</b>	625 101 00	MC191
	<b>9733--</b>	<b>Reprezentace</b>	623 301 00	MC211
<b>energie</b>	<b>9110--</b>	<b>Elektrická energie</b>	606 101 00	MC101
	<b>9120--</b>	<b>Plyn</b>	606 102 00	MC102
	<b>9140--</b>	<b>Plyn VZV</b>	606 102 00	MC102
	<b>9100--</b>	<b>Teplo</b>	606 104 00	MC104
	<b>9130--</b>	<b>Vodné, stočné</b>	606 103 00	MC103
<b>informatika</b>	<b>9812--</b>	<b>Informatika - drobný majetek</b>	606 402 00	MC141
	<b>9620--</b>	<b>Informatika drobná</b>	606 402 00	MC141
	<b>9621--</b>	<b>Informatika drobná - hw</b>	606 402 00	MC141
	<b>9811--</b>	<b>Leasing operativní - hardware (Impromat,...)</b>	613 503 00	MC141
	<b>9652--</b>	<b>Leasing operativní - software</b>	613 502 00	MC141
	<b>9600--</b>	<b>Opravy a údržba informatiky</b>	615 502 00	MC141
	<b>9630--</b>	<b>Služby datových sítí (AT&amp;T)</b>	626 401 00	MC141
	<b>9622--</b>	<b>Software do spotřeby</b>	606 401 00	MC141
<b>investice</b>	<b>9010--</b>	<b>CAR - hmotný majetek (jen budovy)</b>	659 999 00	investice
	<b>9810--</b>	<b>CAR - hmotný majetek</b>	659 999 00	investice
<b>kancelář</b>	<b>9834--</b>	<b>Drobný nábytek, nástěnky</b>	606 403 00	MC151
	<b>9800--</b>	<b>Kancelářské potřeby</b>	606 403 00	MC151
	<b>9833--</b>	<b>Kancelářský papír</b>	606 404 00	MC151
	<b>9813--</b>	<b>Kopírky a ostatní stroje</b>	606 403 00	MC151
<b>ostatní</b>	<b>9710--</b>	<b>Katalogy, reklamní prospekty</b>	623 601 00	MC211
	<b>9720--</b>	<b>Odborná literatura</b>	618 101 00	MC211
	<b>9722--</b>	<b>Předplatné novin a časopisů</b>	618 102 00	MC211
<b>pronájem a leasing</b>	<b>9542--</b>	<b>Leasing operativní - VZV</b>	613 505 00	MC121
	<b>9030--</b>	<b>Pronájem movitých věcí (MEWA,...)</b>	613 501 00	MC125
	<b>9030--</b>	<b>Pronájem osobních automobilů</b>	613 501 00	MC125
	<b>9029--</b>	<b>Pronájem skladů (Gefco ES - ext.sklady)</b>	612 202 00	MC122
<b>služby</b>	<b>9920--</b>	<b>Audity</b>	622 606 00	MC134
	<b>9563--</b>	<b>Ostraha</b>	628 202 00	MC133
	<b>9930--</b>	<b>Pojištění</b>	616 401 00	MC171
	<b>9640--</b>	<b>Poštovné, telefon, internet</b>	626 201 00	MC161
	<b>9700--</b>	<b>Reklama</b>	623 102 00	MC211
	<b>9566--</b>	<b>Služby kvality - náklady na třídění, reklamace</b>	604 103 00	MC231
	<b>9590--</b>	<b>Služby ostatní</b>	611 009 00	MC136
	<b>9643--</b>	<b>Telefonní poplatky - mobily</b>	626 301 00	MC161
	<b>9560--</b>	<b>Úklid</b>	628 201 00	MC131
	<b>9732--</b>	<b>Vzorky</b>	623 102 00	MC211
	<b>9584--</b>	<b>Zpracování odpadu</b>	611 001 00	MC136

kategorie	SAP kód	text	účet	IFRS
služby	9643--	Telefonní poplatky - mobily	626 301 00	MC161
	9560--	Úklid	628 201 00	MC131
	9732--	Vzorky	623 102 00	MC211
	9584--	Zpracování odpadu	611 001 00	MC136
údržba, opravy a spotřeba	9580--	BOZP	606 302 00	MC111
	9550--	Čistící prostředky	606 303 00	MC111
	9583--	Hygienické potřeby	606 302 00	MC111
	9526--	Náhradní díly	606 304 00	MC111
	9521--	Náhradní díly - elektrické	606 304 00	MC111
	9525--	Náhradní díly - elektronické	606 304 00	MC111
	9522--	Náhradní díly - hydraulické	606 304 00	MC111
	9523--	Náhradní díly - mechanické	606 304 00	MC111
	9524--	Náhradní díly - pneumatické	606 304 00	MC111
	9540--	Nářadí ruční	606 301 00	MC111
	9531--	Nářadí speciální	606 301 00	MC111
	9532--	Nářadí základní	606 301 00	MC111
	9510--	Opravy a údržba	615 501 00	MC111
	9512--	opravy a údržba budov	615 201 00	MC111
	9541--	Opravy a údržba VZV	615 505 00	MC111
	9530--	Ostatní režijní materiál	606 301 00	MC111
	9582--	Pracovní oblečení	606 302 00	MC111
	9581--	Pracovní pomůcky	606 302 00	MC111
	9520--	Spotřeba etiket	606 802 00	MC111
zaměstnanci	9311--	Brigádníci MOD	621 100 80	D2300
	9312--	Brigádníci MOI	621 100 70	D3100
	9330--	Lékarničky	647 503 70	D3100
	9332--	Lékařské prohlídky	647 502 70	D3100
	9352--	Náklady na nové zaměstnance (inzerce, vlastní)	623 101 00	MC203
	9351--	Náklady na nové zaměstnance (agentury)	622 603 00	MC203
	9562--	Nápoje pro zaměstnance	606 801 00	MC201
	9400--	Přeprava zaměstnanců	624 701 00	MC211
	9320--	Školení	633 303 00	MC202
doprava	682---	doprava prodej	624 202 00	D2210
	641---	doprava nákup	602 813 00	D2000
	9900--	doprava ostatní (vzorky, formy, ...)	624 401 00	MC211